



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, ADRESSE, vertreten durch Prüftreuhand GesmbH & Co OHG, 1090 Wien, Bergg. 16, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 17. August 2006 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.***, StNr*** entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Erbfall/letztwillige Verfügungen

Der britische Staatsbürger ERBLASSER (oder auch NN) ist am 12. September 1994 in Österreich verstorben, wo er seinen letzten Wohnsitz hatte.

Mit letztwilliger Anordnung vom 30. Juni 1993 hatte der Erblasser Frau X und Herrn Y zu gleichen Teilen als Erben seinen Nachlasses eingesetzt. Hinsichtlich seiner Liegenschaften verfügte er unter Punkt III Folgendes:

*"Meine Häuser in XXXX ... vermache ich als Legat meiner Cousine, Frau Z, ..., allerdings mit der Auflage, dass sie diese beiden Häuser im Falle ihres Ablebens als Legat dem Altersheim BW an der Adresse ***** ... zu hinterlassen hat (Substitutionslegat). Die Rechte des Altersheim BW sind grundbücherlich einzutragen.
Die Verwaltung der beiden Häuser hat durch Herrn HAUSVERWALTER, ..., zu erfolgen"*

In einem undatierten Zusatz verfügte der Erblasser Folgendes:

"In Abänderung des Punktes III. zu meinem Testament vom 30. Juni 1993, verfüge ich, dass *die dort der Legatarin Frau Z erteilen Auflagen zu entfallen haben, sodass sie uneingeschränkte Eigentümerin der Häuser ***** wird.*"

2. Verlassenschaftsabhandlung

Am 22. November 1994 beantragte Frau Z beim BEZIRKSGERICHT die Ausstellung einer Amtbestätigung gemäß § 178 AußSrG unter Berücksichtigung des oben erwähnten Zusatzes zum Testament vom 30. Juni 1993. Die BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw. oder A B) sprach sich gegen die Ausstellung einer Amtbestätigung aus und bestritt die Gültigkeit des Zusatzes wegen Testierunfähigkeit des Erblassers im Zeitpunkt der Errichtung des Zusatzes am 21. April 1994. Die vom BEZIRKSGERICHT am 21. Juli 1995 erlassene Amtbestätigung wurde infolge Rekurses der Bw. aufgehoben. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Frage der Testierfähigkeit im Zeitpunkt der Errichtung des Zusatzes sowie die Echtheit der Unterschrift des Erblassers nicht mit den Mitteln des Außerstreitverfahrens geprüft werden könne und die Legatarin den Rechtsweg zu beschreiten habe.

Mit Beschluss vom 24. Juni 1996 wurden vom BEZIRKSGERICHT die bedingten Erbserklärungen der Frau X und des Herrn Y zu Gericht angenommen, die Einantwortungsurkunde erlassen und das Verlassenschaftsverfahren für beendet erklärt.

3. Verfahren vor dem Finanzamt

3.1. Anzeigen im Zusammenhang mit dem Erwerbes von Todes wegen nach ERBLASSER beim Finanzamt

Am 14. August 1995 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (kurz Finanzamt) eine Kopie der vom rechtsfreundlichen Vertreter der Legatarin Frau Z übersandten – nicht rechtskräftigen - Amtsbestätigung vom 21. Juli 1995 ein.

Am 23. August 1996 übersandte das BEZIRKSGERICHT den Verlassenschaftsakt GZ xAxx/94 dem Finanzamt.

3.2. Vorhalteverfahren

Mit Schreiben vom 16. Oktober 1997 forderte das Finanzamt die Erbin X auf, eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben. Dazu teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Erbin dem Finanzamt mit Schreiben vom 27. Oktober 1997 mit, dass der Erbrechtsstreit über die Gültigkeit des Legates vor dem LANDESGERICHT noch nicht beendet sei und die nächste mündliche Verhandlung am 11. November 1997 stattfinde. Über Vorhalte vom 16. September 1998 sowie vom 29. Juli 1999 teilte der der rechtsfreundliche Vertreter der Erbin dem

Finanzamt mit Schreiben vom 23. September 1998 und vom 5. August 1999 abermals mit, dass der vor dem LANDESGERICHT zu GZ xxCgxx/96 anhängige Rechtsstreit noch immer nicht beendet sei.

Am 25. August 1999 erließ das Finanzamt einen vorläufigen Erbschaftsteuerbescheid gegenüber Frau Z. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass der endgültige Bescheid nach Beendigung des anhängigen Rechtsstreites und Vorlage der Erbschaftsteuererklärung ergehen werde. In der dagegen eingebrachten Berufung brachte die Frau Z ua. vor, dass das Gerichtsverfahren voraussichtlich mit einem gerichtlichen Vergleich beendet werde, in dem die Bw. gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe von ATS 2.000.000,00 (inklusive Kosten) auf ihre Rechte aus dem gegenständlichen Testament verzichten werde.

Mit Vorhalt vom 20. März 2000 ersuchte das Finanzamt Frau Z um Mitteilung, ob der Rechtsstreit bereits beendet sei sowie um Vorlage einer Kopie des Vergleiches oder Urteiles. Dazu wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass zwischenzeitig von den Erben eine Klage wegen Erbunwürdigkeit gegen die Legatarin eingebracht worden sei, sodass nicht mit Sicherheit davon auszugehen sei, dass Frau Z. tatsächlich Legatarin nach Herrn ERBLASSER ist. In dem nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung von Frau Z am 3. August 2000 beim Finanzamt eingebrachten Vorlageantrag wurde ua. ergänzend ausgeführt, dass das Verfahren wegen Erbunwürdigkeit beim LANDESGERICHT zur GZ. xxCgxx/00 anhängig sei und bei einer allfälligen Klagesstattgabe kein Legatsanfall (AnM für Frau Z.) eintrete. Dieses Rechtsmittel wurde vom Finanzamt am 18. September 2000 der Finanzlandedirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vorgelegt und dort zu GZ.FLD protokolliert. Nach Einsicht in den Gerichtsakt richtete die FLD am 4. Oktober 2001 einen Vorhalt an die Legatarin in dem darauf hingewiesen wurde, dass mit Urteil vom 30. August 2001, xxCgxx/96 -68 das Klagebegehren festzustellen, dass der Nachtrag zum Testament gültig sei, abgewiesen worden sei. Dazu teilte der rechtsfreundliche Vertreter von Frau Z der FLD mit, dass dieses Urteil noch nicht rechtskräftig geworden sei und Frau Z. nach wie vor eine Beendigung des Verfahrens im Vergleichswege anstrebe.

Mit Übergang der Zuständigkeit auf den Unabhängigen Finanzsenat erhielt die Berufung der Frau Z die Geschäftszahl RV/1562-W/02. Mit Schreiben vom 8. Jänner 2004 teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Legatarin dem Unabhängigen Finanzsenat im Verfahren zur Geschäftszahl RV/1562-W/02 mit, dass zwischen Frau Z und der Bw. ein außergerichtlicher Vergleich geschlossen worden sei und dass eine Vergleichsleistung in Höhe von € 157.440,59 (ATS 2.166.429,75) an die Bw. geleistet worden sei.

3.3. Anzeige des Vergleiches vom 5. Dezember 2003 beim Finanzamt

Ebenfalls mit Schreiben vom 8. Jänner 2004 gab Frau Z dem Finanzamt bekannt, dass "*im Rahmen eines Erbschaftsteuerstreites*" ein außergerichtlicher Vergleich geschlossen worden sei. Der Vergleich sei über einen anhängigen Rechtsstreit getroffen worden. Wie das beigelegte Schriftstück entnommen werden könne, leistete Frau Z eine Vergleichszahlung in der Höhe von € 157.440,59 (ATS 2.166.429,75). Es werde daher um Festsetzung der entsprechenden Gebühr gemäß [§ 33 TP 20 Abs 1 lit a GebG](#) ersucht.

Die der Gebührenanzeige beigelegten Schriftstücke vom 5. Dezember 2003 haben folgenden Inhalt:

"Frau Z und A B (im Folgenden als Parteien bezeichnet) erklären einvernehmlich Folgendes:

*Mit Unterzeichnung und vertragskonformer Erfüllung des am heutigen Tage zwischen Z und A Immobilien Gesellschaft m.b.H. abgeschlossenen Kaufvertrages hinsichtlich der Liegenschaften EZ*** sind die wechselseitigen Ansprüche der Parteien hinsichtlich der Verlassenschaft nach ERBLASSER und allen damit zusammenhängenden Ansprüchen verglichen und bereinigt.*

Die Parteien vereinbaren einfaches Ruhe des Verfahrens xxCgxx/02 vor dem Landesgericht-X, das nach Vertragsunterzeichnung, Auszahlung des Kaufpreises an Frau Z. und vertragskonformer Einverleibung des Eigentumsrechtes in ewiges Ruhen übergeht."

Die Erklärung wurde von Frau Z und der Vertreterin der A B unterzeichnet.

"Namens meiner Mandantschaft, dem A B, ORT, bestätige ich, dass das Verfahren xxCgxx/02 vor dem LANDESGERICHT mit einem von Frau Z. an A B zu bezahlenden Ausgleichsbetrag von € 157.440,59 verglichen worden ist. Dieser Betrag ist im Kaufpreis des heute unterzeichneten Kaufvertrages bereits verrechnet.

Diese Erklärung wurde von Frau Rechtsanwältin unterzeichnet.

3.4. weitere von Frau Z dem UFS bzw. dem Finanzamt übermittelte Unterlagen

3.4.1 Schätzgutachten

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 20. September 2004 übermittelte Frau Z dem Unabhängigen Finanzsenat im Verfahren zu RV/1562-W/2002 ein Schätzgutachten vom 10. Oktober 2003 (das dem Finanzamt weitergeleitet wurde) und merkte dazu an, dass der lastenfrei Verkehrswert der Liegenschaft laut Gutachten € 3.424.500,00 betrage. Der Kaufpreis sei in der Höhe von 50% des in o.a. Gutachten ermittelten Verkehrswertes unter Berücksichtigung des Vergleichsbetrages angesetzt worden. Der Vergleichsbetrag sei auf Basis der Gesamtüberschüsse (Cash Flow ohne Zinsen) aus den Liegenschaften von 9/1994 bis 6/2003 berechnet worden. Dabei seien den Mieteinnahmen die hausbezogenen Ausgaben gegenübergestellt worden. Der Verkauf der Objekte sei auch deshalb notwendig gewesen, um ein Verfahren wegen Erbunwürdigkeit abzuwenden, da es andernfalls bei negativem Ausgang

eines Verfahrens von vorneherein zu keiner Erbschaft gekommen wäre. Im Zusammenhang mit dem gegenständlichen Fall sei neuerlich Klage gegen Frau Z. eingebracht worden, sodass damit zu rechnen sei, dass sich die Ausgaben, die Frau Z. im Zusammenhang mit dieser Erbschaft habe, weiter erhöhen werde. Dabei handle es sich um das Verfahren xxCgxx/04, LANDESGERICHT. der Streitwert dieses Verfahren betrage € 125.000,00.

3.4.2 weiterer Vergleich vom 1. Oktober 2004 über € 50.000,00

In einem Aktenvermerk vom 6. Oktober 2004 hielt das Finanzamt fest, dass nach telefonischer Auskunft der steuerlichen Vertreterin von Frau Z ein weiterer Vergleich geschlossen worden sei und € 50.000,00 als weiterer Ausgleichsbetrag zu bezahlen sei. Mit Schreiben vom 18. Oktober 2004 wurde dem Finanzamt eine Kopie des Vergleiches vom 1. Oktober 2004, abgeschlossen vor dem LANDESGERICHT im Verfahren GZ xxCgxx/04, übermittelt. Dieser Vergleich, abgeschlossen zwischen der A Immobilien GmbH als Klägerin und Frau Z als Beklagte, hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"1.) Die Beklagte verpflichtet sich, an die klagende Partei zu Handen des Klagevertreters binnen 14 Tagen aus dem Titel des Schadenersatzes EUR 50.000,00 sowie 8 % Zinsen im Verzugsfall zu bezahlen.

2.) Durch diesen Vergleich sind sämtliche Ansprüche aus welchem Rechtstitel und Sachverhalt immer zwischen den Streitteilen einerseits und der Beklagten und der A B (ORT), wobei die Klagevertreterin erklärt, auch diese zu vertreten, anderseits, bereinigt und verglichen.

3.) Die Streitteile bewerten Punkt 1.) des Klagebegehrens mit EUR 100,00. Punkt 2.) dieses Vergleiches wird ebenfalls mit EUR 100,00 bewertet."

3.5. Vorhalteverfahren mit den Vertretern der Bw.

3.5.1 Vorhalt des Finanzamtes an Frau Rechtsanwältin vom 13. Oktober 2004

Am 13. Oktober 2004 richtete das Finanzamt einen Vorhalt an Frau Rechtsanwältin, der einerseits auf die Verlassenschaft nach ERBLASSER und anderseits auf den Kaufvertrag vom 5. Dezember 2003 Bezug genommen wird. Dieser Vorhalt hat auszugsweise folgenden Inhalt.

"Im Zusammenhang mit der Verlassenschaft wurden an A B durch Vergleiche € 157.440,59 und € 50.000,00 bezahlt. Diese Zahlungen stellen einen der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen dar (§ 2 Abs 2 Ziff 4 ErbStG). Sie werden ersucht, die von A B zu leistenden Kosten für Ihre Vertretung bei diversen Gerichtsverfahren bekannt zu geben (nur insoweit, als diese Kosten nicht von der Gegenseite zu ersetzen sind bzw. ersetzt wurden).

Im Kaufvertrag wurde auf den am gleichen Tag abgeschlossenen Vergleich hingewiesen. Der Kaufpreis wurde mit rund 50% des Schätzwertes abzüglich der Vergleichszahlung in Höhe von € 157.440,59 errechnet.

Wie erfolgte die Verrechnung zwischen A B und Z hinsichtlich des Vergleichsbetrages bzw. der A Immobilien GmbH und Z hinsichtlich des Kaufpreises? (Zahlungsfluss bitte nachweisen)

Welche Rechtsbeziehungen existieren zwischen A B und der A Immobilien GmbH?

Aus welchen Gründen wurde der Kaufpreis mit 50% des Schätzwertes angesetzt?"

3.5.2. Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2004 durch steuerlichen Vertreter der A Immobilien GmbH

Mit Schriftsatz vom 30. Dezember 2004 teilte der steuerliche Vertreter der A Immobilien GmbH dem Finanzamt mit, dass der Betrag von € 157.440,59 nicht bezahlt worden sei, sondern eine Kaufpreisminderung bezogen auf die Liegenschaft darstelle. Der erwähnte Betrag sei nicht geflossen. Der Betrag von € 50.000,00 sei aufgrund eines weiteren Vergleiches von Frau Z. zurückerstattet und von der A Immobilien GmbH vom Kaufpreis abgesetzt worden. Die A Immobilien GmbH habe die Liegenschaft zum reduzierten Kaufpreis aktiviert.

A B habe nach den Statuten nicht die Möglichkeit im Ausland durch Kreditaufnahme direkt Liegenschaften zu erwerben. Als weiteres Hindernis erschien insbesondere die Intabulation des Grunderwerbes durch einen englischen Verein sehr problematisch. Die Liegenschaft sei zu den Bedingungen des Vergleichs durch die A Immobilien GmbH erworben worden. Die A Immobilien GmbH habe den Kaufpreis durch Kreditaufnahme finanziert und über das abwickelnde Notariat an Frau Z. überwiesen. Kopien der Überweisungsbelege lägen diesem Schreiben bei. Der endgültige von der A Immobilien GmbH aktivierte Kaufpreis der Liegenschaft betrage daher € 1.461.068,48.

Die Geschäftsanteile der A Immobilien GmbH würden nach englischem Recht treuhändig von einem Organ von A B gehalten werden.

Die Kaufpreisfestsetzung sei Ergebnis des dem Finanzamt bekannten Vergleiches. Die Einigung sei anetrachts der beiden Parteien erkennbaren Rechtsrisiken in einem bereits lange dauernden und sehr komplizierten Verfahren erfolgt.

Nach den angeschlossenen Überweisungsbelegen erfolgten folgende Überweisungen vom Treuhandkonto des Notars an Frau Z:

- am 19. Jänner 2004 Überweisung von € 1.387.628,12 mit dem Hinweis "*Kaufpreisteil 1.386.068,48 inkl. Z 1559,64 KVA GmbH*"
- am 2. Juli 2004 Überweisung von € 125.674,99 mit dem Hinweis "*Restkaufpreisauszahlung, KV: Z.-A, inkl. Zinsen, abzügl. Spesen*"

3.5.3 weiterer Vorhalt an Frau Rechtsanwältin vom 27. Dezember 2005

Am 27. Dezember 2005 richtete das Finanzamt einen weiteren Vorhalt an Frau Rechtsanwältin, mit dem diese nochmals darauf hingewiesen wurde, dass die im

Zusammenhang mit der Verlassenschaft an A B durch Vergleiche erfolgten Zahlungen von € 157.440,59 und € 50.000,00 einen der Erbschaftsteuer unterliegenden Erwerb von Todes wegen darstellen würden (§ 2 Abs 2 Z. 4 ErbStG). Außerdem wurden nochmals um Bekanntgabe der Vertretungskosten ersucht.

Für die Beantwortung dieses Vorhaltes wurde mehrfach um Fristerstreckung ersucht. Eine Beantwortung des Vorhaltes erfolgte nicht.

3.6 Erbschaftssteuerbescheid gegenüber der Bw.

Mit Bescheid vom 17. August 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von S 2.852.944,75 oder € 207.331,58 Erbschaftsteuer in Höhe von € 78.785,85 fest, der wie Folgt begründet wurde:

"Vergleichszahlungen auf Grund eines außergerichtlichen Vergleiches der im Rahmen eines Erbrechtsstreites, Verfahren xxCgxx/02, geschlossen wurde."

4. Berufungsverfahren

4.1. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bw. Folgendes ein:

"Mit Bescheid vom 17.8.2006 wurde uns als Folge einer im Zivilprozess xxCgxx/02 vergleichsweise vereinbarten Kaufpreisminderung für diesen Betrag Erbschaftsteuer vorgeschrieben."

Vorausgeschickt wird, dass die Prozessgegnerin Frau Z. im Testament des ERL als Legat eine bebaute Liegenschaft zugesprochen bekam und unser Verein als Nacherbe für diese Liegenschaft nominiert wurde. Im Prozess war das Erbrecht Frau Zs in Zweifel gezogen. Der Vergleich basiert auf dem Übereinkommen, dass unser Verein die Liegenschaft von Frau Z. zu einem im Vergleich festgelegten Wert abkauft. Ebenso wurde vereinbart, dass ein Teil der zu Unrecht von Frau Z. vereinnahmten Hauseinnahmen beim Kaufpreis angerechnet werden soll.

Das Finanzamt bezieht sich in seinem Bescheid auf § 2 (2) lit. 4 ErbStG. Dort wird klargestellt, dass auch was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eins Vermächtnisses von dritter Seite gewährt werde, als vom Erblasser zugewendet gelte.

Das Finanzamt zieht diese Gesetzesstelle heran obwohl uns tatsächlich nichts zugewendet wurde.

Der klare Wortlaut des Gesetzes zeigt, dass eine Abfindung vorliegen muss, die mit dem Verzicht auf einen erbrechtlichen Anspruch zusammenhängt. Nur so ein Vorgang könnte das heranziehen der in lit. 4 normierten Fiktion rechtfertigen.

Tatsächlich hat der zustande gekommene Vergleich aber nichts mit erbrechtlichen Ansprüchen zu tun, jedenfalls haben wir nicht auf erbrechtliche Ansprüche verzichtet, sondern wir haben die Liegenschaft von der Erbin als Ergebnis des Vergleiches erworben. Diese hat die Liegenschaft geerbt, wurde Eigentümerin und hat die abgabenrechtlichen Konsequenz aus diesem Vorgang auch getragen. Wir sind nie in die Stellung des "Nacherben" gekommen. Damit wäre es auch sinnlos auf das Erbrecht zu verzichten. Da wir die Liegenschaft erworben

haben war das Erbrecht kein Thema mehr. Als "Nebenaspekt" wurde in dem Verfahren Einigung erzielt, dass gewisse Einnahmen aus der Liegenschaft uns zustehen, was zu einer Kaufpreisminderung führte.

Daraus erhellt, dass diese Kaufpreisminderung gar nichts mit einem Erbenspruch auf den verzichtet wurde zu tun hat, sondern nur den Hintergrund hat, dass durch den Kauf gewisse Beträge uns zugeordnet wurden.

Aus dem gesagten geht hervor, dass für diesen Vorgang keine Erbschaftsteuer vorzuschreiben ist, weswegen wir ersuchen den bekämpften Bescheid außer Kraft zu setzen"

4.2. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 26. April 2007 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Im Testament vom 30.6.1993 hat der Erblasser die Liegenschaften in ***** seiner Cousine vermacht und gleichzeitig ein Substitutionslegat zu Gunsten der BW verfügt. Mit Zusatz zu diesem Testament wurde das Substitutionslegat widerrufen. Dieser Testamentszusatz wurde von der BW bestritten und war Gegenstand diverser Gerichtsverfahren. Schließlich wurde das Gerichtsverfahren mit Vergleich beendet. Auf Grund zweier Vergleiche, abgeschlossen zwischen Frau Z. und der BW, verpflichtete sich Frau Z. zu Zahlung von insgesamt € 207.440,59.*

§ 2 Abs 2 Z 4 ErbStG kommt bei jedwedem Vergleich zum Tragen, der sich um erbrechtliche Positionen rankt. Die BW hat auf Grund der Vergleiche Vermögenswerte erworben, die im Zusammenhang mit dem vom Erblasser testamentarisch verfügten Substitutionslegat stehen. In den Gerichtsverfahren hat die BW versucht, ihre Ansprüche auf das im Testament angeordnete Nachlegat durchzusetzen. Wie auch immer der Ausgang der Verfahren gewesen wäre - zur Beendigung der Verfahren hat die BW mit der Legatarin die Vergleiche abgeschlossen und auf Grund dieser Vergleiche Ausgleichszahlungen erhalten. Zwischen Abfindungszahlung und Beendigung des Rechtsstreites besteht ein unmittelbarer Zusammenhang. Wird zwischen den beteiligten Personen ein (außergerichtlicher) Vergleich über zwischen ihnen strittige Rechte an der Verlassenschaft abgeschlossen, findet § 2 Abs 2 Z 4 Anwendung (VwGH 14.10.1999, 98/16/0288)."

4.3. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, in dem der Bw. die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragte, rügte die Bw. zunächst, dass sich das Finanzamt mit den Berufungsausführungen nicht auseinandergesetzt habe. Der Sachverhalt werde nochmals dargestellt.

"ERBLASSER ist am 12. September 1994 gestorben. In seinem Testament hat er Liegenschaften an Frau Z. vererbt. Unser Verein wurde als Nacherbe eingesetzt.

Wir haben aus guten Gründen im Erbschaftsverfahren die Erbschaft von Frau Z. in Zweifel gezogen. Dieses Verfahren wurde mit dem Ergebnis beendet, dass Frau Z. sich bereit erklärt die Liegenschaften zum halben Preis zu verkaufen. Damit war der Streit um die Erbschaft beendet. Alle weiteren Verfahren stützten sich zwar auf der Ergebnis des Erbstreites, haben aber mit der Erbschaft gar nichts mehr zu tun.

In einem weiteren Verfahren nahmen wir den Standpunkt ein, die von der Erbin vereinnahmten, nach dem Todestag entstandenen Früchte (Mieten) müssten an uns abgetreten werden. Die Anwälte verhandelten in dieser Frage über Monate.

Letztlich wurde auch in dieses Frage ein – außergerichtlicher – Vergleich geschlossen, wonach wir die Hälfte der Mieten erhalten sollten. Im Endergebnis wurden die vereinbarten Mieterträge beim Kaufpreis für die Liegenschaften abgezogen. Da sich herausstellte, dass bei der Ermittlung der Mieten von der Erbin teilweise unrichtige Angaben gemacht wurden, haben wir ein weiteres Gerichtsverfahren angestrengt. Dieses Verfahren wurde mit einem gerichtlichen Vergleich abgeschlossen. Frau Z. erstattete uns weitere EUR 50.000,00 an Mieterträgen.

In der Begründung zum Bescheid vom 26. April 2007 geht die Behörde mit keinem Wort auf den Rechtsgrund der vom Kaufpreis abgezogenen EUR 207.440,59 ein. Es wird nur nebulos von "diversen Gerichtsverfahren" gesprochen. Unsere diesbezüglichen Darstellungen in der Berufung wurden ignoriert. Im Zweiten Absatz der Begründung erkennt das Finanzamt einen Zusammenhang zwischen Abfindungszahlung – die keine ist – und der Beendigung des Rechtsstreites. Durch die bereits gerügte undifferenzierte, und damit unrichtige Zusammenfassung verschiedener Rechtsstreitigkeiten kommt die Behörde letztlich zu dem irrigen Ergebnis, es sei ein außergerichtlicher Vergleich über strittige Rechte an der Verlassenschaft abgeschlossen worden.

Die pauschale Behauptung, § 2 Abs 2 Z 4 ErbStG komme bei jedem Vergleich zu tragen, der sich um erbrechtliche Positionen ranke mag in Fällen, die sich um erbrechtliche Positionen ranken als Begründung zur Vorschreibung von Erbschaftsteuer hilfreich sein. Im konkreten Fall bleibt die Behörde es schuldig darzulegen, was der Vergleich über die Refundierung zu Unrecht bezogener Mieten mit erbrechtlichen Positionen zu tun haben soll. Nach dem Gesetz unterliegen der Erbschaftsteuer Erwerbe von Todes wegen (§1 (1) lit. 1 ErbStG). Im Erbschaftsteuerkommentar von Dorazil/Taucher wird zu § 1 ErbStG unter lit. 2.5 auf Seite 15 dargelegt, dass als Erwerb von Todes wegen nur der unmittelbare Anfall von Sachen anzusehen sei. Zum Umfang des Erwerbes zeigt die Anmerkung 2.87 auf Seite 40 des Kommentars, dass der Erwerb durch Erbanfall den gesamten Nachlass umfasse.

Wie Früchte der geerbten Sache, die nach dem Todestag entstanden sind Teil des Nachlasses sein können, hat das Finanzamt in der Begründung zu seinem Bescheid nicht dargelegt.

Das Finanzamt hat offensichtlich richtig erkannt, dass wir nicht geerbt, sondern als Ergebnis eines Vergleiches im Erbrechtsstreit unser mögliches Erbe von der Erbin durch einen Kauf erworben haben. Der Vergleich, welcher die vom Finanzamt unrichtigerweise zur Bemessung der Erbschaftsteuer herangezogene "Ausgleichzahlung" erbrachte, hat mit dem Erbrecht gar nichts zu tun. Der Erbrechtsstreit wurde bereits mit dem Kauf der Liegenschaften abgeschlossen. Die Ausgleichzahlung ist nur die Konsequenz aus der durch den Liegenschafts Kauf entstandenen Eigentümerposition unseres Vereins.

*Das Finanzamt hat nicht dargelegt, welche strittigen Rechte an der **Verlassenschaft** durch den Vergleich, der die Refundierung von ca. EUR 207.000,00 auslöste, geklärt worden sein sollen.*

Wie dem Finanzamt sicherlich bekannt ist, wird durch die Abhandlung der Verlassenschaft in der Regel nur das Eigentum an Sachen, die vom Erblasser hinterlassen werden, neu geordnet. Sollten in der Verlassenschaft Sachen enthalten sein, die Früchte bringen, bedarf es in der Regel keiner Verfügung, weil diese stets dem Eigentümer zustehen. Erbrechtliche Streitigkeiten drehen sich in der Regel nicht um Früchte geerbter Sachen, sondern immer um das Recht an der Sache selbst. Im gegenständlichen Fall war der Eigentumsübergang an den Grundstücken von vorneherein nicht klar und wurde, wie bereits dargelegt, erst durch Kauf einvernehmlich geklärt. Der weitere Vergleich, der die Zuordnung der Früchte konform mit der

neuen Situation ordnete hat mit Erbrecht gar nichts mehr zu tun, sondern war nach den Regeln des Sachenrechtes zu lösen (§330 ABGB).

Aus diesen Gründen erfolgte die Vorschreibung der Erbschaftsteuer zu Unrecht."

5. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

5.1. Ermittlungen seitens des UFS

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.*** (vormals ErfNr.****), in den Akt des Unabhängiger Finanzsenat zu RV/1562-W/02 (vormals FLD**** - dabei insbesondere in die darin befindlichen Kopien aus den Akten des LANDESGERICHTES zu GZ xxCgxx/96, xxCgxx/02 (vormals xxCgxx/00), yyCgyy/00, xxCgxx/03 (vormals yyCgyy/02), durch Einsicht in den vom LANDESGERICHT übersandten Akt xxCgxx/04, durch Abfragen im Firmenbuch zu FN*** sowie im Grundbuch zu EZ****.

5.2. Vorhalteverfahren des UFS

5.2.1 Vorhalt des UFS vom 6. Juni 2011

Mit Vorhalten vom 6. Juni 2011 teilte die Referentin des UFS sowohl der Bw. als auch der Amtspartei mit, welche Beweismittel dem unabhängigen Finanzsenat vorliegen und wie sich auf Grund dieser Beweismittel die Sach- und Rechtslage für die Referentin darstellt.

5.2.1. Stellungnahme des Finanzamtes vom 8. Juli 2011

Das Finanzamt gab dazu am 8. Juli 2011 eine Stellungnahme, die der Bw. mit der Gelegenheit zur Gegenäußerung übermittelt wurde, mit folgendem Inhalt ab:

"Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächnisses von dritter Seite gewährt wird. Diese Norm ist nach der Rechtsprechung des VwGH auch auf Sachverhalte anzuwenden, wo jeweils vermeintliche Ansprüche (erbrechtliche Positionen) im Vergleichswege gegen Abfindungsleistungen "aufgegeben" werden (VwGH 19.9.1968, 1624/67 Slg 37781 F; 27.9.1990, 89/16/0126 Slg 6535 F; 27.1.1999, 98/16/0361).

Ein Fall des § 3 Abs. 1 Z 6 ErbStG liegt im berufungsgegenständlichen Fall nicht vor.

Mit den beiden Vergleichen wurde letztendlich Ruhen in den anhängigen Erbstreitigkeiten (Gültigkeit des Zusatzes zum Testament, Erbunwürdigkeit der Legatarin) vereinbart und dienen die Vergleiche der Beendigung der Gerichtsverfahren.

Im Kaufvertrag vom 5.12.2003 wurde im Punkt IX/2 festgehalten, dass die Organe der Nachlegatarin ausdrücklich und unwiderruflich auf das Nachlegat verzichten und dem Verkauf der Liegenschaften sowie dem Kaufvertrag zustimmen. Auch wurde ewiges Ruhen der Verfahren xxCgxx/02 vereinbart.

Im Zeitpunkt der Errichtung des Kaufvertrages war das Verfahren wegen Erbunwürdigkeit der Legatarin noch nicht beendet. Bei diesem Verfahren begehrte die BW die Feststellung der Erbunwürdigkeit der Legatarin.

Hätte das Gericht die Erbunwürdigkeit der Legatarin festgestellt, wären die Liegenschaften der Nachlegatarin zugefallen. Die Vereinbarung des ewigen Ruhens, der Abschluss des Kaufvertrages mit einem Dritten (Käuferin ist nicht die Nachlegatarin, sondern die A Immobilien GmbH) zu einem weit unter dem Verkehrswert gelegenen Kaufpreis sowie die abgeschlossenen Vergleiche vom 5.12.2003 und vom 1.10.2004 dienten einzig dem Zweck, das anhängige Verfahren zu beenden und eine für beide Seiten akzeptable Lösung zu finden. Dass der Legatarin die Liegenschaften angefallen sind, ist unbestritten, scheint doch im Kaufvertrag die Legatarin als Verkäuferin auf.

Das Finanzamt vertritt weiterhin die Ansicht, dass für die BW ein erbschaftsteuerpflichtiger Erwerb gemäß § 2(2)4 ErbStG vorliegt und ersucht, die Berufung als unbegründet abzuweisen."

5.2.2. Gegenäußerung der Bw. vom 13. September 2011

Mit Schriftsatz vom 13. September 2011 nahm die Bw. die Anträge auf Entscheidung durch den Senat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück. Weiters gab sie noch folgende Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes ab:

"Diese Stellungnahme fußt auf § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG.

In diesem Punkt übersieht das Finanzamt, dass Tatbestandselemente des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG in diesem Fall nicht gegeben sind. Es wird dort verlangt, dass eine "Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses gewährt wird". In unserem Fall haben wir, wie das Finanzamt auf Seite 2 seiner Stellungnahme richtig darstellt, auf unser Nachlegat verzichtet. Jedoch übersieht das Finanzamt leider, dass dieser Verzicht in keiner Weise von irgendeiner Zuwendung abhängig gemacht wurde. Sondern, das war nur die logische Konsequenz aus dem im Vorfeld zu dieser Erklärung abgeschlossenen Kaufvertrag, weil das Nachlegat aus unserer Sicht obsolet war, Wir hätte genauso gut dieses Nachlegat im Rechtsbestand stehen lassen können.

Das Finanzamt hat den ersten Satz seiner Stellungnahme "Gemäß § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird." nicht mit den realen Abläufen verprobt, sondern pauschal die Anwendung dieser Gesetzesstelle gefordert. Es geht aus den Unterlagen nirgendwo hervor, dass irgendetwas für den Verzicht auf das Nachlegat gewährt werden sollte.

Eine an den Erbschaftsverfahren Beteiligte hat aus unserer Sicht die Erbschaft nicht zurecht zugestanden bekommen. Zu dieser Frage wurde ein Streitverfahren begonnen, welches jedoch bis heute nicht entschieden wurde. Es hat in der Folge mit der Erbin Verhandlungen gegeben, die letztendlich zu einem Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft an die A Immobilien GmbH – die mit unserem Verein nicht ident ist – geführt haben. Dies zu einem fremdüblichen Preis. Auch die Erbin hat sich mit diesem Preis zufrieden gegeben.

Des weiteren mangelt es an der tatbestandsmäßigen Vergütung.

Zugewendet wurde der A Immobilien GmbH nichts. Das Finanzamt stellt zutreffend fest, dass in einem Kaufvertrag vom 5. Dezember 2003 der käufliche Erwerb der Liegenschaft durch die A Immobilien GmbH geregelt wurde. Der Verzicht auf das Nachlegat wurde deswegen ausgesprochen, weil durch den Kauf eine neue Sachlage geschaffen war, welche ein allfälliges Nachlegat nicht mehr sinnvoll wirksam werden ließ. Das Finanzamt baut in der Folge ein in der Realität durch nichts erwiesenes Gedankengebäude auf. Unser Verzicht auf das Nachlegat hat allenfalls die Erbin begünstigt.

Der von uns bezahlte hohe Kaufpreis war keineswegs unter dem Verkehrswert, sondern ist im Zuge der Verhandlungen zwischen Käufer und Verkäufer, die keinerlei familiärer Beziehungen zueinander hatten und auch ansonsten nicht als "nahe stehende" Personen zu betrachten sind, entstanden. Das Finanzamt hat sich in keiner Weise mit der Frage auseinandergesetzt, wie wahrscheinlich der zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen bestehende Erbrechtsstreit zugunsten unseres Vereines ausgehen hätte können. Es ist aus unserer Sicht nicht sehr wahrscheinlich, dass dieses Verfahren gewonnen werden könnte.

Bei Studium des Dorazil-Handkommentars zur österreichischen Recht zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz hätte das Finanzamt feststellen können, dass bereits in der Einführung, insbesondere in Punkt 5 Absätze 5.1 bis 5.9 klar dargelegt ist, dass das bürgerliche recht maßgeblich sei.. Unter Punkt 6. Wird dargelegt, dass eine formalrechtliche Beurteilung geboten sei und es "keine Erbschaft im wirtschaftliche Sinn" gäbe.

Das Finanzamt geht weiters in seiner Stellungnahme davon aus, dass § 3 Abs. 1 Z. 6 ErbStG in diesem Fall nicht anzuwenden wäre. Wir schließen uns diesbezüglich der vom Finanzamt dargelegten Meinung an."

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Sachverhalt

1. letztwillige Verfügungen des Erblassers

Mit letztwilliger Anordnung vom 30. Juni 1993 hat der Erblasser Frau X und Herrn Y zu gleichen Teilen als Erben seinen Nachlasses eingesetzt. Hinsichtlich seiner Liegenschaften verfügte er unter Punkt III Folgendes:

*"Meine Häuser in XXXX ... vermache ich als Legat meiner Cousine, Frau Z, ..., allerdings mit der Auflage, dass sie diese beiden Häuser im Falle ihres Ablebens als Legat dem Altersheim BW an der Adresse ***** ... zu hinterlassen hat (Substitutionslegat). Die Rechte des Altersheim BW sind grundbücherlich einzutragen.
Die Verwaltung der beiden Häuser hat durch Herrn HAUSVERWALTER, ..., zu erfolgen"*

Der undatierte Zusatz zum Testament vom 30. Juni 1993 hat folgenden Inhalt:

*"In Abänderung des Punktes III. zu meinem Testament vom 30. Juni 1993, verfüge ich, dass die dort der Legatarin Frau Z erteilen Auflagen zu entfallen haben, sodass sie uneingeschränkte Eigentümerin der Häuser ***** wird."*

2. Rechtsstreitigkeiten vor dem LANDESGERICHTES

Zwischen den vom Erblasser letztwillig Bedachten waren mehrere Gerichtsverfahren vor dem LANDESGERICHT anhängig

2.1. zu xxCgxx/96 / Gültigkeit des undatierten Zusatzes

Im Verfahren zu xxCgxx/96 des LANDESGERICHTES begehrte Frau Z gegen A B die Feststellung, dass der (undatierte) Nachtrag zum Testament gültig ist.

In diesem Verfahren wurde zunächst am 11. November 1997 ein bedingter Vergleich geschlossen, mit dem sich Frau Z verpflichtete der Bw. einen Betrag von S 700.00,00 und S 56.174,00 Kosten zu bezahlen. Im Gegenzug anerkannte die Bw. die Wirksamkeit des (undatierten) Zusatzes zum Testament, wonach Frau Z als Legatarin unbeschränktes Eigentum an den Häusern xxxxxx erwerben soll und erklärte sich mit der Ausstellung einer Amtsbestätigung einverstanden. Dieser Vergleich wurde am 15. Jänner 1998 von der Bw. widerrufen.

Mit Urteil vom 30. August 2001 wurde das Klagebegehren der Frau Z abgewiesen. Dieses Urteil wurde vom OLG als Berufungsgericht mit Urteil vom 6. Juni 2002, yyRyy/01 bestätigt. Der außerordentliche Revisionsrekurs der Frau Z blieb ohne Erfolg.

Mit Rechtskraft des Urteiles vom 30. August 2001 (laut Rechtskraftsvermerk war dies am 18. Juli 2002) stand fest, dass der Erblasser bei Errichtung des undatierten Zusatzes nicht testierfähig war und der Bw. somit die Stellung eines Nachlegatars zukam.

2.2. zu xxCgxx/02 (vornorms xxCgxx/00) / Erbunwürdigkeit der Vorlegatarin

Im Verfahren zu xxCgxx/00 des LGZ Wien beehrte die Bw. die Feststellung, dass Frau Z gemäß [§ 154 ABGB](#) erbunwürdig ist. Mit Urteil vom 10. Jänner 2001 wurde die Klage abgewiesen. Dieses Urteil wurde vom am 6. April 2001 vom OLG zu GZ. xxRxx/01 aufgehoben und die Rechtssache zur ergänzenden Verhandlung und neuerlichen Entscheidung an das Erstgericht zurückverwiesen. Mit Beschluss vom 24. April 2002 zu GZ xxObxx/01 gab der OGH dem dagegen eingebrachten Rekurs nicht Folge.

In diesem Beschluss sprach der Oberste Gerichtshof ua Folgendes aus:

"Die letztwillige Verfügung des Erblassers enthielt auch eine Bestimmung, wonach die Beklagte Vermächtnisnehmerin (Legatarin) in Ansehung von zwei Liegenschaften, die klagenden Partei hingegen - freilich nur unter der Voraussetzung der Ungültigkeit des Nachtrags - entgegen der Auffassung der zweiten Instanz und der im Rechtsmittel vertretenen Auffassung nicht Untervermächtnisnehmerin (Sublegatarin) iSd [§ 649 ABGB](#), sondern Nachvermächtnisnehmerin iSd [§ 652 ABGB](#) ist. Ein Sublegat liegt vor, wenn ein Legatar zur Erfüllung eines Legats verpflichtet wird. Hat der Legatar hingegen die vermachte Sache selbst nach bestimmter Zeit oder bei Eintritt einer Bedingung (in casu: Tod der beklagten Legatarin) einer anderen Person (in casu: klagende Partei) zu überlassen, liegt ein Nachlegat iSd [§ 652 ABGB](#) vor (Eccher in Schwimann2, [§ 650 ABGB](#) Rz 1). Obwohl die klagende Partei sich in ihrem Vorbringen, erkennbar folgend dem Inhalt der letztwilligen Verfügung, auch als "Auflageberechtigte" bezeichnete, ist nicht von einer Auflage iSd [§ 709 ABGB](#) auszugehen, weil hier ein Berechtigter vorhanden ist (2 Ob 588, 589/95 = SZ 70/102 = NZ 1998, 146; 6 Ob 244799x = EvBl 2000/94 ua; Eccher aaO [§ 709 ABGB](#) Rz 3), sondern von einem Nachlegat.

Eine Bestätigung nach [§ 178 AußStrG](#), dass die Beklagte im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen werden könne, wurde vom Abhandlungsgericht nicht erteilt. Nach dem Parteinvorbringen liegt bisher auch weder ein Leistungsurteil zugunsten der Beklagten auf

Herausgabe der vermachten Liegenschaften gegen die Erben noch ein Feststellungsurteil vor, mit dem die Gültigkeit der letztwilligen Verfügung, aus der die Beklagte ihren Anspruch als Legatarin ableitet, festgestellt wird (zu den Urteilsbegehren siehe SZ 22/5). Die Beklagte macht ihre Stellung als Legatarin ausdrücklich geltend, so auch bereits im Vorverfahren. Der Legatar erwirbt sein Recht ohne Annahmeerklärung und kann es ohne Rücksicht auf den Stand der Verlassenschaftsabhandlung, also auch vor Erbserklärung oder während eines Erbrechtsstreits, im Klageweg durchsetzen (Welser in Rummel³, [§ 647 ABGB](#) Rz 11 ff mit Hinweisen auf die Rsp). Somit hat die beklagte Damnationslegatarin gegen die Erben einen schuldrechtlichen Anspruch auf Leistung; ein sachenrechtlicher Erwerb, der zufolge [§ 684 zweiter Satz ABGB](#) auch des Verfügungsgeschäfts - bei Rechten an unbeweglichen Sachen der Eintragung im Grundbuch (EFSlg 89.967) - bedarf, ist aber bisher noch nicht erfolgt. Vor Vornahme des Verfügungsgeschäfts gehört die vermachte Sache dem Nachlass, nach Einantwortung den Erben.

...

Die Klage auf Feststellung, dass jemand aus einem bestimmten Grund als erbunwürdig vom Erbrecht aus einer letztwilligen Verfügung ausgeschlossen ist, ist zulässig (RIS-Justiz RS0012279), so wegen Ehebruchs gemäß [§ 543 ABGB](#) (SZ 47/36, SZ 52/171), aber auch wegen strafbarer Handlungen gegen den Erblasser nach [§ 540 ABGB](#) oder wegen Verfehlungen gegen den letzten Willen des Erblassers nach [§ 542 ABGB](#). Da die Grundsätze der [§§ 540 ff ABGB](#) auch für Legate gelten, hat die Erbunwürdigkeit des Legatars die Folge, dass dem Unwürdigen das Legat nicht anfällt (EvBl 1959/217; Welser aaO [§ 540](#) Rz 2; Eccher aaO [§ 647 ABGB](#) Rz 5). Einem Nachlegatar kommt auch die Stellung eines Ersatzlegatars zu (SZ 70/102). Wie der Ersatzerbe an die Stelle des eingesetzten Erben tritt, wenn dieser, etwa wegen Erbunwürdigkeit nicht erben kann, tritt der Ersatzlegatar an die Stelle des erbunwürdigen Legatars. Da somit der Nachlegatar bei Erbunwürdigkeit des Legatars an dessen Stelle tritt, kann sein rechtliches Interesse iSd [§ 228 ZPO](#) an der Feststellung der Erbunwürdigkeit des Legatars nicht fraglich sein. Die Einbringung einer Kondition-Leistungsklage ist der klagenden Nachlegatarin derzeit nicht möglich, weil die Beklagte, wie bereits dargestellt, das Legat bisher noch nicht sachenrechtlich mit Verfügungsgeschäft erworben hat. Der Nachlegatar ist keineswegs verpflichtet, diesen Erwerb, dessen rechtliche Grundlage er ja gerade bestreitet, abzuwarten.

...

Die Zulässigkeit der vorliegenden Feststellungsklage, die entgegen den Revisionsausführungen auch vom Stand des Verlassenschaftsverfahrens nicht abhängig ist, ist somit zu bejahen, weshalb dem unbegründeten Rekurs der Beklagten ein Erfolg zu versagen war. Die Prüfung der inhaltlichen Berechtigung dieser Klage wird erst aufgrund von Tatsachenfeststellungen möglich sein, auf deren Grundlage die behauptete Erbunwürdigkeit der Beklagten beurteilt werden kann."

Nach der Entscheidung durch den Obersten Gerichtshof wurde das erstinstanzliche Verfahren beim Landesgericht ZRS Wien unter der GZ xxCgxx/02 weitergeführt. Mit Schriftsatz vom 21. Jänner 2004 teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. dem Gericht mit, dass die Streitteile ewiges Ruhen vereinbart haben.

2.3. zu yyCgyy/00 / Unterlassung der Verbücherung durch die Erben

Im Verfahren yyCgyy/00 der LANDESGERICHTES brachte Frau Z Klage gegen die Erben auf Unterlassung der Verbücherung des Eigentumsrechtes und einen Antrag auf einstweilige Verfügung ein. Der Antrag auf einstweilige Verfügung wurde rechtskräftig abgewiesen. Das

Verfahren wurde durch ewiges Ruhen beendet, nach dem Frau Z den Erben deren Prozesskosten bezahlt hatte.

2.4. zu xxCgxx/03 (vormals yyCggy/02) / Herausgabe der Verwaltungsunterlagen

Am 19. August 2002 brachten die eingeworteten Erben beim LANDESGERICHT eine Klage gegen die von Frau Z mit der Verwaltung der Liegenschaften betrauten Hausverwaltung auf Herausgabe aller liegenschaftsbezogenen Verwaltungsunterlagen und Belege ein. Diesem Verfahren zu GZ yyCggy/02 (wegen Richterwechsel später xxCgxx/03) ist Frau Z auf Seiten der Beklagten (der Hausverwaltung) als Nebenintervenient beigetreten.

In diesem Verfahren wurde von den Klägern ua vorgebracht, dass rechtskräftig festgestellt sei, dass Punkt III. des Testamentes vom 30. Juni 1993 Platz greife und demgemäß als Auflage (Auftrag) die Verpflichtung bestehe, dass die beiden Liegenschaften von HAUSVERWALTER verwaltet werden. Mit Rechtskraft des Urteils xxCgxx/96 vom 30. August 2001 stehe auch fest, dass die faktische Verwaltung der Liegenschaften durch Frau Z ohne Deckung im Testament des Erblassers erfolge. Die Erben treffe die Verpflichtung auf Herausgabe der Liegenschaften an den Legatar samt den seit dem Tod des Erblassers laufenden Zinsen, entstandenen Nutzungen und jedem anderen Zuwachs unter Verminderung von Lasten und Verlusten, was zu einer Verwahrungs- und Vorsorgepflicht der Erben führe, bei deren Vernachlässigung sie sich schadenersatzpflichtig machen könne. Die Erben seien von A B als Nachlegatarin im Jahr 1999/2000 erstmals aufgefordert worden, für die ordnungsgemäße Verwaltung der Liegenschaften zu sorgen. Sie befürchten nunmehr mit Haftungsansprüchen der A B konfrontiert zu werden, weshalb sie mit der Verwaltung durch einen von der Nebenintervenienten bestellten Verwalter nicht mehr einverstanden seien und die Herausgabe der Verwaltungsunterlagen durch die Beklagte verlangen würden.

Mit Urteil vom 18. November 2003 wurde die Klage abgewiesen. Der dagegen eingebrachten Berufung wurde vom OLG nicht Folge gegeben (OLG 24.5.2004, xxRxx/04).

Im Akt xxCgxx/03 befindet sich ein Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters vom 28. November 2003, in dem um dringende Aktenrücksendung des Verlassenschaftsaktes xAxx/94 an das BEZIRKSGERICHT ersucht wurde, weil Frau Z am 30. Oktober 2003 beim BEZIRKSGERICHT die Ausstellung einer rechtskräftigen Amtsbestätigung beantragt habe. Zwischen den Parteien des Verfahrens xxCgxx/02 würden derzeit Vergleichsgespräche geführt werden. Der Termin für die den Rechtsstreit beendete Kaufvertragsunterzeichnung sei zwischen den Parteien des Verfahrens xxCgxx/02 vorerst mit 5. Dezember 2003 vorerst fixiert worden.

3. außergerichtliche Einigung zwischen Frau Z und der Bw. -Kaufvertrag vom 5.12.2003

Um den Streit um die Erbunwürdigkeit der Frau Z zu beenden kamen Frau Z und die Bw. überein, einen "Generalvergleich" abzuschließen, im Zuge dessen sich Frau Z gegenüber der Bw. bereit erklärte, ihr die Liegenschaften zum halben Verkehrswert zu verkaufen. Der von beiden Streitparteien beauftragte Sachverständige ermittelte einen Verkehrswert für beide Liegenschaften von € 3.424.500,00. Die Hälfte davon, sohin ein Betrag von € 1.712.250,00 diene als Ausgangswert bei Bestimmung des Kaufpreises. Weiters war zwischen Frau Z und der Bw. auch strittig, wem die nach dem Todestag entstandenen Früchte (Mieten) zustehen. Die Anwälte verhandelten in dieser Frage über Monate. Letztlich wurde auch in dieser Frage Einigung erzielt und sollte die Bw. die Hälfte der Mieterträge erhalten. Die steuerlichen Vertreter der Frau Z. und der Bw. ermittelten gemeinsamen den sog. "Ausgleichsbetrag" in Höhe von € 231.129,39, der vom halben Verkehrswert der Liegenschaft in Abzug gebracht wurde. Dieser "Ausgleichsbetrag" wurde aus der Hälfte der Differenz zwischen sämtlichen Einnahmen aus der Vermietung der beiden Liegenschaften vom Todestag bis zum Stichtag 30. Juni 2003 abzüglich sämtlicher "hausbezogenen" Ausgaben ermittelt. Die Höhe des einvernehmlich ausgearbeiteten Ausgleichsbetrages ist Mitte Juli 2003 festgestanden. Weiters wurde vereinbart, dass die Bw. Frau Z die Hälfte der bezahlten Erbschaftsteuer ersetzt und dass im Gegenzug Frau Z der Bw. die Hälfte der Grunderwerbsteuer und die Hälfte der Eintragungsgebühr ersetzt, sowie dass beide jeweils die Hälfte der Vertragserrichtungskosten tragen. Außerdem wurde die sich aus dem Verkauf der Liegenschaften für Frau Z. ergebende einkommensteuerrechtlichen Belastung sowie der Umsatzsteuerkorrektur errechnet und wurde der errechnete Betrag ebenfalls bei Bestimmung des Kaufpreises berücksichtigt. Letztendlich wurde auf diese Weise ein Kaufpreis für beide Liegenschaften in Höhe von € 1.511.068,48 errechnet.

Aus steuerrechtlichen und grundverkehrsbehördlichen Gründen kaufte die Bw. die Liegenschaft nicht selber, sondern wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 2. Dezember 2003 samt Nachtrag vom 3. Dezember 2003 die A Immobilien GmbH mit dem Sitz in Wien gegründet. Alleingesellschafterin der A Immobilien GmbH ist die A Limited, eine Gesellschaft mit Sitz in England, die die Geschäftsanteile an der A Immobilien GmbH treuhändig für die Bw. hält. Am 5. Dezember 2003 unterzeichnete die A Immobilien GmbH den Kaufvertrag zu den zwischen der Bw. und Frau Z ausgehandelten Konditionen.

Im Kaufvertrag wurde einleitend festgehalten, dass Frau Z aufgrund der rechtskräftigen Amtsbestätigung des BEZIRKSGERICHTES vom 21. Juli 1995, GZ xAxx/94, außerbüchliche Eigentümerin der beiden gegenständlichen Liegenschaften ist. Als Kaufpreis wurde ein Betrag

von insgesamt € 1.511.068,48 ausgewiesen, wovon jeweils ein Teilbetrag von € 755.534,24 auf die Liegenschaft EZ***** entfällt. Als Verrechnungsstichtag wurde der 1. Juli 2003 vereinbart.

Der Kaufvertrag enthält in Punkt XI. folgende Erklärungen:

1.

"Festgehalten wird, dass aufgrund des Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens nach ERBL das BEZIRKSGERICHT eine Amtsbestätigung ausgestellt hat zum Zwecke des Erwerbes des Eigentumsrechtes an den vertragsgegenständlichen Liegenschaften für Z, geb."

Die diesen Vertrag unterfertigenden Organe der Nachlegatarin, A B, erklären nun an Eides statt am heutigen Tag namens und für A B kollektiv vertretungsbefugt zu sein und verzichten nunmehr ausdrücklich und unwiderruflich auf die oben näher bezeichnete Nachlegat. Sie stimmen dem Verkauf der Liegenschaften sowie diesem Kaufvertrag ausdrücklich zu.

Das A B, vertreten durch seine zeichnungsberechtigten Organe, bevollmächtigt hiermit die Vertragsserrichterin Rechtsanwältin, Rechtsanwältin, ..., in ihrem Namen sämtliche notwendigen Erklärungen und Ergänzungen in einfacher oder beglaubigter Form zu dieser Verzichtserklärung, auch in Form einer Aufsandungserklärung die für die grundbücherliche Durchführung dieses Kaufvertrages erforderlich sind."

2.

"Frau Z und A B (im Folgenden als Parteien bezeichnet) erklären einvernehmlich Folgendes:

*Mit Unterzeichnung und vertragskonformer Erfüllung des am heutigen Tage zwischen Z und A Immobilien Gesellschaft m.b.H. abgeschlossenen Kaufvertrages hinsichtlich der Liegenschaften EZ*** sind die wechselseitigen Ansprüche der Parteien hinsichtlich der Verlassenschaft nach ERBLASSER und allen damit zusammenhängenden Ansprüchen verglichen und bereinigt.*

Die Parteien vereinbaren einfaches Ruhe des Verfahrens xxCgxx/02 vor dem LANDESGERICHT, das nach Vertragsunterzeichnung, Auszahlung des Kaufpreises an Frau Z. und vertragskonformer Einverleibung des Eigentumsrechtes in ewiges Ruhen übergeht.

3.

"Namens meiner Mandantschaft, dem A B, ORT, bestätige ich, dass das Verfahren xxCgxx/02 vor dem Landesgericht-X mit einem von Frau Z. an A B zu bezahlenden Ausgleichsbetrag von € 157.440,59 verglichen worden ist. Dieser Betrag ist im Kaufpreis des heute unterzeichneten Kaufvertrages bereits verrechnet."

4. Verbücherung

Auf Grund der Amtsbestätigung des BEZIRKSGERICHTES vom 17. Dezember 2003 und des Kaufvertrages vom 5. Dezember 2003 wurde die A Immobilien GmbH als Eigentümerin der beiden Liegenschaften im Grundbuch eingetragen.

5. weiterer Rechtsstreit - Verfahren xxCgxx/04 des LANDESGERICHTES

Nachträglich stellte sich heraus, dass der sog. "Ausgleichsbetrag" unrichtig ermittelt worden war. Nach diversen Besprechungen und Korrespondenz zwischen den Anwälten/steuerlichen

Vertretern über die Neuberechnung des "Ausgleichsbetrages" brachte die A Immobilien GmbH am 23. Juni 2004 eine Klage gegen Frau Z ein, in der sie begehrte, dass der Kaufvertrag vom 5. Dezember 2003 dahingehend abgeändert wird, dass der Kaufpreis € 1.386.068,48 beträgt (Verfahren xxCgxx/04 des LANDESGERICHTES).

Die Ansprüche der A Immobilien GmbH wurden von Frau Z zur Gänze bestritten.

Am 1. Oktober 2004 wurde im Verfahren GZ xxCgxx/04 vor dem LANDESGERICHT, nach dem Frau Z. erklärte, dass sie über keine Kautionen von Mietern der Wohnungen auf den gegenständlichen Liegenschaften verfüge, ein Vergleich mit auszugsweise folgendem Inhalt abgeschlossen:

"1.) Die Beklaget verpflichtet sich, an die klagende Partei zu Handen des Klagevertreters binnen 14 Tagen aus dem Titel des Schadenersatzes EUR 50.000,00 sowie 8 % Zinsen im Verzugsfall zu bezahlen.

2.) Durch diesen Vergleich sind sämtliche Ansprüche aus welchem Rechtstitel und Sachverhalt immer zwischen den Streitteilen einerseits und der Beklagten und der A B (ORT), wobei die Klagevertreterin erklärt, auch diese zu vertreten, anderseits, bereinigt und verglichen.

3.) Die Streitteile bewerten Punkt 1.) des Klagebegehrens mit EUR 100,00. Punkt 2.) dieses Vergleiches wird ebenfalls mit EUR 100,00 bewertet."

6. Zahlungsfluss

Im Zusammenhang mit den gegenständlichen Liegenschaften erfolgten folgende Überweisungen:

vom Treuhandkonto des Notars an Frau Z

- am 19. Jänner 2004 € 1.387.628,12 mit dem Hinweis " Kaufpreisteil 1.386.068,48 inkl. Z 1559,64 KV A GmbH"
- am 2. Juli 2004 € 125.674,99 mit dem Hinweis "Restkaufpreisauszahlung, KV: Z.-A, inkl. Zinsen, abzügl. Spesen"

von Frau Z an die A Immobilien GmbH

- am 9. Februar 2004 € 31.564,19 wegen einer mehrfach erfassten Rechnung
- im Oktober 2004 € 50.000,00 auf Grund des Vergleiches vom 1. Oktober 2004

Die Einzahlungen auf das Treuhandkonto zur Begleichung des Kaufpreises (in Höhe des halben Verkehrswertes der Liegenschaft abzüglich des sog. "Ausgleichsbetrages" - darin ist der in der Bestätigung vom 5. Dezember 2003 genannte Betrag von € 157.440,59 enthalten - und der übrigen mit Frau Z verrechneten Beträge - insbesondere aus Steuerbelastungen) wurden von der A Immobilien GmbH für die Bw. vorgenommen und erfolgte die Finanzierung durch eine Kreditaufnahme seitens der A Immobilien GmbH.

Die Bw. erhielt keine Zahlungen (weder von Frau Z noch von der A Immobilien GmbH) anlässlich des Ankaufes der Liegenschaften durch die A Immobilien GmbH und der Beendigung des Rechtsstreites mit Frau Z.

II. Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich im Wesentlichen auf die eingesehenen Gerichtsakten und die Unterlagen, die dem UFS im Verfahren zu RV/1562-W/09 vorgelegt wurden sowie dem Vorbringen der Bw. in der Berufung und im Vorlageantrag.

Die in der Stellungnahme der Bw. vom 13. September 2011 aufgestellte Behauptung, wonach der Verkauf an die A Immobilien GmbH zu einem fremdüblichen Preis und keineswegs unter dem Verkehrswert erfolgt sei, steht nicht nur im deutlichen Widerspruch zu den von Frau Z gegenüber dem UFS getätigten Angaben, sondern auch zu jenen der Bw. bzw der A Immobilien GmbH in den Gerichtsverfahren und wird auch durch das vorliegende Sachverständigengutachten widerlegt.

Die Feststellungen, dass sich Frau Z zwecks Beendigung der Rechtsstreitigkeiten gegenüber der Bw. bereit erklärte, ihr die vermachten Liegenschaften um den um den sog.

"Ausgleichsbetrag" reduzierten Kaufpreis zu verkaufen und dass die A Immobilien GmbH bei

Abschluss des Kaufvertrages wie ein Treuhänder fungierte gründen sich nicht nur auf die

eigenen Angaben der Bw. in der Vorhaltebeantwortung vom 30. Dezember 2004 ("*A B hat*

nach den Statuten nicht die Möglichkeit im Ausland durch Kreditaufnahme direkt

Liegenschaften zu erwerben. ...Die Liegenschaft ist zu den Bedingungen des Vergleichs durch

die A Immobilien GmbH erworben worden...." Die Geschäftsanteile der A Immobilien GmbH

werden nach englischem Recht treuhändig von einem Organ von A B gehalten), sondern

stehen auch im Einklang mit dem Vorbringen der A Immobilien GmbH im Verfahren zu

xxCgxx/04 des LANDESGERICHTES. In der Klage dieses Verfahrens wird von der A Immobilien

GmbH ua. vorgebracht, dass der Kaufvertrag Grundlage des Vergleiches war und dass die A B

aus steuerrechtlichen und grundverkehrsbehördlichen Gründen die A Immobilien GmbH

gegründet hat und diese "*als Käuferin im Zuge des Vergleiches den Kaufvertrag unterfertigt*

und grundbücherliches Eigentum an den beiden Liegenschaften erworben hat". Die Vielzahl

von Gerichtsverfahren und die lang andauernden Vergleichsverhandlungen untermauern, dass

die Bw. gerade nicht auf ihre Rechte aus dem Nachvermächtnis verzichten wollte

(insbesondere nicht gegen einen Geldbetrag in Höhe von bloß rund 5% des Verkehrswertes

der beiden Liegenschaften), sondern dass sie bestrebt war, bereits vorzeitig die

Verfügungsgewalt über die nachvermachten Liegenschaften von Frau Z zu erhalten. An Hand

der im Gerichtsakt xxCgxx/04 des LANDESGERICHTES befindlichen Unterlagen wurde

deutlich, dass die vergleichsweise Einigung der Bw. mit Frau Z im Ergebnis darin bestand,

dass Frau Z ihre Rechte an den Liegenschaften gegen ein Entgelt in Höhe von 50% des Verkehrswertes der Liegenschaften und Aufteilung sämtlicher Erträge und Lasten der beiden Liegenschaften für den Zeitraum Todestag bis zum Stichtag 30. Juni 2003 im Verhältnis 50:50 zwischen Vor- und Nachlegatarin an die Bw. bzw. eine von ihr namhaft gemachte juristische Person überträgt..

III. rechtliche Beurteilung

steuerpflichtiger Tatbestand/Entstehen der Steuerschuld

Als Erwerb von Todes wegen gilt ua. der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches ([§ 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955](#)).

Als vom Erblasser zugewendet gilt ua. auch:

was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird ([§ 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG 1955](#))

was als Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben gewährt wird ([§ 2 Abs. 2 Z. 5 ErbStG 1955](#)).

Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z. 6 ErbStG 1955](#) gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes was ein Vorerbe dem Nacherben mit Rücksicht auf die angeordnete Nacherbschaft vor ihrem Eintritt herausgibt.

Gemäß [§ 3 Abs. 2 ErbStG 1955](#) ist im Falle des Abs. 1 Z. 6 der Besteuerung auf Antrag das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen.

Die Steuerschuld entsteht

- bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers ([§ 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955](#)), jedoch
- in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung (§ 12 Abs 1 lit. f ErbStG);
- in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z 5 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Übertragung der Anwartschaft (§ 12 Abs 1 lit. g ErbStG);
- für den Erwerb des Nacherben mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Nacherbfolge (§ 12 Abs 1 lit. h ErbStG)
- bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 12 Abs 2 ErbStG).

[§ 5 ErbStG 1955](#) bestimmt Folgendes:

"(1) Der Vorerbe gilt als Erbe.

(2) Beim Eintritt des Falles der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag ist der Besteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen.

(3) Tritt der Fall der Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, so gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. In diesem Falle ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrages anzurechnen, welche der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.

(4) Nachvermächtnisse und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse stehen den Nacherbschaften gleich."

Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 ErbStG bedeutet, dass der Vorerbe und der Nacherbe erbschaftssteuerlich als selbständiger Erbe betrachtet werden. Damit hat das Erbschaftsteuergesetz für steuerliche Zwecke eine Regelung getroffen, die vom bürgerlichen Recht abweicht (vgl. VwGH 19.4.1950, 1987/48). Abgesehen von der Sonderbestimmung des § 5 Abs. 3 ErbStG bedeutet Abs. 1 dieser Gesetzesstelle, dass der Vorerbe steuerrechtlich als voller unbedingter Erbe gilt (vgl. VwGH 12.10.1955, 1235/35).

Auf Grund der Bestimmung des § 5 Abs. 4 ErbStG stehen Nachvermächtnisse und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse den Nacherbschaften gleich (vgl. VwGH 3.9.1987, 86/16/0116, 0117).

Der Vorerbe erlangt mit der Einantwortung die Stellung eines zeitlich beschränkten Eigentümers, im wesentlichen - auf Grund des [§ 613 ABGB](#) - jene eines Fruchtnießers; sein Recht endet mit dem Nacherbfall (Substitutionsfall). Das Erbrecht des Nacherben ist aufschiebend bedingt oder befristet durch den Eintritt des Substitutionsfalles. Der Nacherbe erlangt aber schon mit dem Vorerbfall eine Anwartschaft, aus der gewisse Ansprüche folgen. Ein Nacherbfall, der irgendwann eintreten muss, wie der Tod einer Person, zB des Vorerben, ist im Zweifel ein Termin (vgl. VwGH 3.09.1987, 86/16/0116).

Die Rechtsstellung des Nacherben bildet in ihrer Gesamtheit ein Anwartschaftsrecht (vgl. Fellner, RZ 3a zu § 5 ErbStG unter Hinweis auf BFH 23.8.1995, II R 88/92, DStZ 1996, 187).

Der Erwerb des Anwartschaftsrechtes des Nacherben durch diesen anlässlich des Todes des Erblassers löst ebenso wenig Erbschaftsteuer aus wie der Erwerb des Nacherbenanwartschaftsrecht durch einen Dritten, sei es von Todes wegen oder durch freigebige Zuwendung (vgl. Fellner, RZ 73 zu § 2 ErbStG unter Hinweis auf BFH 28.10.1992, II R 21/92).

Tatbestand des [§ 2 Abs. 2 Z 5 ErbStG 1955](#)

Erhält der Nacherbe jedoch für die Übertragung ein Entgelt, dann wird das, was der Nacherbe für die Übertragung seiner Anwartschaft erhält, von der Erbschaftsteuer erfasst (vgl. Dorazil/Taucher, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 7.59 zu § 2 unter Hinweis auf VwGH 12.10.1955, 1235/53). Das Entgelt unterliegt in diesem Fall gemäß § 2 Abs. 2 Z 5 ErbStG der Erbschaftsteuer (vgl. Dorazil/Taucher, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 12.1).

Zur Anwendung der Bestimmung des § 2 Abs 2 Z 5 ErbStG muss eine Art Nacherbschafts Kauf vorliegen. Das Entgelt für den Nacherbschafts Kauf wird beim Nacherben im Zeitpunkt des Abschlusses eines solchen Geschäftes als Zuwendung des Erblassers versteuert, wogegen der Nacherbschaftskäufer, der das Anwartschaftsrecht ja käuflich erworben hat, eine Erbschaftsteuer auch in einem späteren Zeitpunkt, in dem das vom Erblasser als Nacherbfall in Aussicht genommene Ereignis eintritt, nicht zu entrichten ist (vgl. Fellner, aaO, Rz 73 zu § 2 ErbStG unter Hinweis auf VwGH 12.10.1955, Slg. 1264/F).

Der Nachvermächtnisnehmer überträgt iSd § 2 Abs. 2 Z 5 ErbStG gegen Entgelt seine Anwartschaft, wenn er dem Verkauf des Vermächtnisgegenstandes durch den Vorvermächtnisnehmer gegen Zahlung eines Teiles des Veräußerungserlöses zustimmt (vgl. Fellner aaO unter Hinweis auf BFH 19.4.1989, II R 189/85, BStBl II 623/).

Ein derartiger Fall liegt hier nicht vor, weil die Bw. für die Übertragung ihrer Anwartschaft an die A Immobilien GmbH kein Entgelt erhalten hat.

Tatbestand des 2 Abs. 2 Z 4 [ErbStG 1955](#)

Die Verwirklichung des Tatbestandes des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG setzt voraus, dass für den Verzicht auf das Vermächtnis eine Abfindung von dritter Seite gewährt wird.

Im gegenständlichen Fall enthält der am 5. Dezember 2003 zwischen Frau Z und der A Immobilien GmbH abgeschlossene Kaufvertrag im Punkt XI eine Erklärung der Bw. über den Verzicht auf das Nachvermächtnis und existiert eine Erklärung der rechtsfreundlichen Vertreterin der Bw. mit folgendem Inhalt:

"Namens meiner Mandantschaft, dem A B, ORT, bestätige ich, dass das Verfahren xxCgxx/02 vor dem Landesgericht-X mit einem von Frau Z. an A B zu bezahlenden Ausgleichsbetrag von € 157.440,59 verglichen worden ist. Dieser Betrag ist im Kaufpreis des heute unterzeichneten Kaufvertrages bereits verrechnet."

Bei der Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist allerdings keineswegs allein vom Urkundeninhalt auszugehen; vielmehr ist von der Abgabenbehörde der tatsächliche Inhalt des Erwerbsvorganges zu erforschen (vgl. VwGH 28.3.1996, 94/16/0254).

Mit der Rechtskraft der Entscheidung im Verfahren zu xxCgxx/96 des LANDESGERICHTES war klargestellt, dass die Bw. mit dem Tode des Erblassers eine Anwartschaft auf das Nachvermächtnis erworben hat. Durch den Beschluss OGH 24.2.2002, xxObxx/01 war weiters geklärt, dass im Falle der Erbunwürdigkeit der Frau Z die Liegenschaften der Bw. als Ersatzlegatarin zukommen würden. Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes in seiner Stellungnahme dienten die Vergleiche daher nicht der Beendigung des Rechtsstreites über die Gültigkeit des Zusatzes zum Testament. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Vergleiches bzw. des Kaufvertrages am 5. Dezember 2003 war nur mehr die Rechtsstellung der Frau Z, jedoch nicht mehr die der Bw. strittig. Der Kaufvertrag und der Vergleich dienten dazu, um den Rechtsstreit über die Erbunwürdigkeit der Frau Z zu beenden. Der formelle Verzicht der Bw. auf das Nachlegat erfolgte nicht etwa, um die Vorlegatarin zu begünstigen, sondern ausschließlich im Hinblick auf den gleichzeitigen Abschluss des Kaufvertrages Verkauf der Liegenschaften an die A Immobilien GmbH, die für die Bw. als Treuhänderin tätig wurde. Der in der dem Kaufvertrag angeschlossenen Bestätigung vom 5. Dezember 2003 genannte "Ausgleichsbetrag" von € 157.440,59 fand Eingang in die Berechnung des Kaufpreises. Die Bw. gab ihre erst durch mehrere Gerichtsverfahren mühsam erkämpfte Rechtsposition nicht gegen einen Vergleichsbetrag von bloß rund 5% des Verkehrswertes der beiden Liegenschaften wieder auf, sondern bestand die Einigung zwischen Vor- und Nacherbin im Ergebnis darin, dass die Vorerbin die Liegenschaften gegen Zahlung eines Entgeltes in Höhe des halben gemeinen Wertes der Liegenschaften abzüglich des sogenannten "Ausgleichsbetrages" und gegen Verrechnung jeweils der Hälfte der steuerlichen Belastung an die Bw. bzw. an eine für die Bw. als Treuhänderin agierende juristische Person übertrug. Für diese Übertragung erhielt die Bw. kein Entgelt (weder von Frau Z noch von der A Immobilien GmbH), sondern war es Frau Z, die für die vorzeitige Übertragung der Rechte an den Liegenschaften ein Entgelt (und zwar von der A Immobilien GmbH) erhielt.

Zum Einwand des Finanzamtes, dass der Legatarin die Liegenschaften angefallen sind, da doch im Kaufvertrag die Legatarin als Verkäuferin aufscheint, wird bemerkt, dass die vorzeitige Herausgabe der vermachten Sache vom Vorlegatar an den Nachlegatar geradezu voraussetzt, dass die Sache zunächst dem Vorlegatar angefallen ist und es für Treuhandverhältnisse typisch ist, dass im Kaufvertrag die hinter dem Treunehmer stehenden Personen nicht genannt werden.

Mit dem am 1. Oktober 2004 abgeschlossenen Vergleich erfolgte seitens der Bw. ebenfalls kein Verzicht auf das Nachvermächtnis gegen Abfindung, sondern betrifft dieser Vergleich nur die Bestimmung der Höhe des sog. "Ausgleichsbetrages". Damit wurde die Höhe des von der A Immobilien GmbH an Frau Z für die vorzeitige Herausgabe der Liegenschaften geleistete

Entgelt um weitere € 50.000,00 gekürzt und ist auch die verminderte Gegenleistung höher als der dreifache Einheitswert der Liegenschaften.

Der Erwerb der Bw. erfüllt daher nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG.

Tatbestand des [§ 3 Abs. 1 Z 6 ErbStG 1955](#)

Die vorzeitige Herausgabe der Erbschaft durch den Vorerben an den Nacherben gilt nach § 3 Abs. 1 Z 6 ErbStG als Schenkung des Vorerben an den Nacherben. Dabei zeigt der Aufbau der Tatbestände des § 3 Abs. 1 ErbStG, dass Z 6 dieser Gesetzesstelle einen besonderen Tatbestand umfasst, bei dem das Merkmal der Freigebigkeit nicht vorliegen muss. Im Fall der Z 6 gibt der Vorerbe nicht freigebig etwas aus der Substitutionsmasse heraus. Der, dem er Sachen oder Werte herausgibt, hat ja einen Anspruch auf die Nacherbschaft; der Anspruch ist nur noch nicht fällig und wird ganz oder teilweise vorzeitig erfüllt (vgl. Fellner aaO, Rz 70 zu § 3 ErbStG unter Hinweis auf VwGH 12.10.1955, 1235/53 VwSlg 1264/F).

Geschieht die Herausgabe gegen Entgelt - zB gegen Leibrente - dann unterliegt der Vorgang nur insoweit der Schenkungssteuer, als Leistung und Gegenleistung in einem auffallenden Missverhältnis stehen (vgl. Dorazil/Taucher, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 8.3. zu § 5 unter Hinweis auf VwGH 25.11.1954, 3077/52).

Die vorzeitige Herausgabe der vermachten Sache von der Vorlegatarin an die Nachlegatarin gilt gemäß § 3 Abs. 1 Z. 6 ErbStG als Schenkung unter Lebenden und nicht als Erwerb von Todes wegen, weswegen im gegenständlichen Fall der Bw. selbst dann zu Unrecht Erbschaftsteuer vorgeschrieben wurde, wenn die vorzeitige Herausgabe der Liegenschaften gegen ein unverhältnismäßig niedriges Entgelt erfolgt sein sollte. Überdies waren Gegenstand des Erwerbes der Bw. die beiden Liegenschaften und nicht ein Geldbetrag (die Bw. erhielt den sogenannten "Ausgleichsbetrag" nicht als Abfindung für ihre Anwartschaft auf das Nachvermächtnis, sondern fand der sog. "Ausgleichsbetrag" Eingang in die Bestimmung des Kaufpreises für die Übertragung der Liegenschaften). Liegenschaften sind gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG mit dem dreifachen Einheitswert zu bewerten. Stellt man dem dreifachen Einheitswert den Wert der Gegenleistung - bestehend aus dem halben Schätzwert der Liegenschaft abzüglich des sog. "Ausgleichsbetrages" sowie der gegenseitigen Verrechnung diverser steuerlichen Belastungen - gegenüber, so verbleibt auf Grund der steuerlichen Bewertungsvorschriften ein rein entgeltlicher Erwerbsvorgang und keine Bemessungsgrundlage für eine Festsetzung von Schenkungssteuer. Allfällige Auswirkungen des "Ausgleichsbetrages" auf die grunderwerbsteuerliche Beurteilung sind nicht Sache des nunmehrigen Berufungsverfahrens betreffend Erbschaftsteuer.

Der Berufung war daher Folge zu geben und der Erbschaftsteuerbescheid aufzuheben.

Wien, am 18. Oktober 2011