

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin xyz in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch RA. Dr. Christian Stocker, Herzog-Leopold-Straße 26, 2700 B., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (nunmehr Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel) vom 000, Erfassungsnummer zzz , betreffend Festsetzung der Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird gemäß § 279 Abs.1 Bundesabgabenordnung, (BAO), wie folgt abgeändert:

Die Erbschaftssteuer wird mit € 32.067,00 festgesetzt.

Der Mehrbetrag zu der, mit dem bekämpften Bescheid im Betrage von € 8.378,00 festgesetzten Erbschaftssteuer beträgt € 23.689,00.

Soweit mit diesem Erkenntnis ein Mehrbetrag an Erbschaftssteuer festgesetzt wird, ist dieser Betrag gemäß § 210 Abs.1 Bundesabgabenordnung,(BAO), innerhalb eines Monats nach Zustellung dieses Erkenntnisses fällig.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

XY verstarb am Datum 2008. Mit letztwilliger Verfügung vom 17.04.2004 setzte er seine Tochter als Alleinerbin ein und vermachte seiner Lebensgefährtin der Beschwerdeführern, (Bf.), das lebenslängliche Wohnrecht in dem, auf seiner Liegenschaft EZ a , Grundbuch b , c , errichteten Wohnhaus, wobei er dieses Wohnrecht mit € 500,00 pro Monat bewertete, sowie einen Geldbetrag von € 363.000,00 in Form einer Sparbucheinlage.

Mit dem, im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten, Bescheid schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Bf. die Erbschaftssteuer mit € 8.378,00 vor. Als steuerpflichtiger Erwerb wurde der kapitalisierte Wert des lebenslänglichen

Wohnrechtes im Betrage von € 42.000,00 abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG von € 110,00, sohin der Betrag von € 41.890,00 angesetzt.

Dagegen erhob die Bf., durch ihren ausgewiesenen Rechtsvertreter, fristgerecht Berufung. Sie beantragte die Festsetzung der Erbschaftssteuer unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von € 1.390,00, mit der Begründung, laut Legatsannahmeerklärung vom 03.04.2009 habe sie das Wohnrecht nur für die Monate April bis Juni 2009 angenommen und die Liegenschaft der Liegenschaftseigentümerin am 30.06.2009 übergeben.

Zum Beweis der Richtigkeit dieses Vorbringens legte sie die genannte Legatsannahmeerklärung, sowie ein Schreiben des Erbenmachthabers an den rechtlichen Vertreter der Erbin vom 25.05.2010 vor, aus welchem die ins Treffen geführte Liegenschaftsübergabe hervorgeht.

In Folge dieser Berufung änderte das Finanzamt den bekämpften Bescheid insoweit ab, als es gegenüber der Bf. die Erbschaftssteuer auf € 32.067,00 hinauf setzte; mit der Begründung, dass-im Hinblick darauf, dass die Erbschaftssteuerschuld mit dem Tode des Erblassers entstanden sei- der kapitalisierte Wert des Wohnrechtes € 7000,00 betrage und dass- im Hinblick darauf, dass lt. Punkt drittens der genannten Legatsannahmeerklärung, eine Darlehensrückzahlung von € 100.000,00 zugunsten der Bf. angeordnet worden ist- dieser Betrag als sonstige Forderung in die Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes miteinzubeziehen gewesen sei.

Dagegen brachte die Bf., durch ihren ausgewiesenen rechtlichen Vertreter, fristgerecht einen Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat,(UFS), als Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, und führte dazu- in Replik zum Inhalt der Berufungsvorentscheidung- aus, dass von der Erbin die rechtsgültige Legierung der genannten Darlehensforderung bestritten worden sei, und dass dazu vor dem Landesgericht B. ein Verfahren anhängig sei. Erst mit rechtskräftiger Entscheidung dieses Gerichtes werde feststehen, ob eine rechtsgültige Legierung überhaupt vorliegt. Sowohl zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides als auch zum Zeitpunkt der Einbringung des Vorlageantrages sei der Bf. die Forderung (noch) nicht zugekommen.

Mit Schreiben vom 07.01.2015 legte der rechtliche Vertreter der Bf. dem Bundesfinanzgericht,(BFG), als Nachfolgebehörde des UFS, den, vor dem Landesgericht B. abgeschlossenen, rechtskräftigen Vergleich vom 24.11.2011 vor, worin sich die Erbin gegenüber der Bf verpflichtet die, ihr aus der Verlassenschaft des o.a. Erblassers eingewandte, Darlehensforderung von € 100.000,00 aus dem Darlehensvertrag vom 12.02.2008 abzutreten, und sich die Bf. gegenüber der Erbin

verpflichtet, dieser die halbe Pauschalgebühr im Betrage von € 1.259,00 binnen vierzehn Tagen gegen sonstige Exekution zu bezahlen.

Das BFG hat dazu erwogen:

Die, diesem Erkenntnis zu Grunde gelegten, Gesetzesbestimmungen lauten in ihrer verfahrensmaßgeblicher Fassung wie folgt:

Gemäß § 1 Abs.1 Z 1 Erbschaftssteuergesetz 1955, (ErbStG 1955) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Gemäß § 2 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955 gilt der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruch als Erwerb von Todes wegen.

Gemäß §12 Abs.1 Z1 lit.a erster Halbsatz ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei einem Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Die Anordnung wodurch ein Erblasser sein Vermögen oder einen Teil desselben einen oder mehreren Personen widerruflich auf den Todesfall überlässt heißt Erklärung des letzten Willens (§ 552 ABGB)

Wird in einer letzten Anordnung ein Erbe eingesetzt, so heißt sie Testament; erhält sie aber nur andere Verfügungen, so heißt sie Kodizill. (§ 553 ABGB)

Wird jemanden kein solcher Erbteil, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur eine einzelne Sache, eine oder mehrere Sachen von gewisser Gattung, eine Summe oder ein Recht zugedacht, so heißt das zugedachte, obschon dessen Wert den größten Teil der Verlassenschaft ausmacht, ein Vermächtnis (Legat), und derjenige dem es hinterlassen worden ist, ist nicht als ein Erbe, sondern nur als ein Vermächtnisnehmer (Legatar) zu betrachten.(§535 ABGB)

Zur Gültigkeit eines Vermächtnisses ist es notwendig, dass es von einem fähigen Erblasser, einer Person die zu erben fähig ist, durch eine gültige letztwillige Erklärung hinterlassen wurde.(§ 647 ABGB)

Einen letzten Willen, welchen der Erblasser von einer anderen Person niederschreiben ließ, muss er eigenhändig unterfertigen. Er muss ferner von drei fähigen Zeugen, wovon wenigstens zwei zugleich gegenwärtig sein müssen, ausdrücklich erklären, dass der Aufsatz seinen letzten Willen enthalte. Endlich müssen sich auch die Zeugen, entweder innwendig oder von außen, immer aber auf der Urkunde selbst, und nicht etwa auf einem Umschlag mit einem auf ihre Eigenschaft als Zeugen hinweisenden Zusatz unterschreiben. Den Inhalt des Testamentes hat der Zeuge nicht zu wissen nötig. ( § 579 ABGB)

Sofern die Abgabenvorschriften nichts anderes bestimmen, sind die Abgabenbehörden berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen. (§ 116 Abs.1 BAO)

Folgender Sachverhalt wird, nach Einsichtnahme in den Abgabenakt zu der im Spruch dieses Erkenntnisses angeführten Erfassungsnummer, sowie in die o.a. vorgelegten Beweismittel und in die beim Landesgericht B. eingebrachte Klage der Bf. vom 11.03.2010 gegen die Erbin auf Feststellung, dass ihr die, der Erbin eingewandte, Darlehensforderung im Betrag von € 100.000,00 zustehe, sowie in die Klagebeantwortung der Erbin vom 17.05.2010 auf kostenpflichtige Abweisung dieser Klage, weil die, auf dem genannten Darlehensvertrag vom 12.02.2008 angebrachten, Zusätze als Testamentszeugen sowie Namensnennungen und Unterzeichnungen samt Geburtsdaten nach dem Ableben des Erblassers angebracht worden seien, als erwiesen angesehen:

Mit handschriftlicher letztwilliger Verfügung vom 17.04.2004 setzte der Erblasser seine Tochter als Alleinerbin ein und vermachte seiner Lebensgefährtin, der Bf., das vorstehend näher bezeichnete Wohnrecht sowie den vorstehend angeführten Geldbetrag in Form einer Sparbucheinlage. Am 12.02.2008 unterfertigten der Erblasser, als Darlehensgeber, und C., als Darlehensnehmerin, einen in Fremdschrift abgefassten Darlehensvertrag über die Hingabe einer Geldsumme von € 100.000,00. Der letzte Absatz dieses Vertrages lautet wie folgt:

*„Im Fall meines Ablebens ist dieses Darlehen an Frau (Name der Bf.), geb. uuu, wohnhaft in (o.a. Adresse der Bf.), zurück zu bezahlen“.*

Unterhalb der von den Vertragspartnern geleisteten Unterschriften ist der Zusatz: als Testamentszeugen, sowie die eigenhändige Unterschrift dreier Testamentszeugen,

versehen mit eigenhändigen Angaben der Geburtsdaten angebracht. Unterhalb dieser Zeugenunterschriften befindet sich das Datum 12.02.2008.

Der Erblasser verstarb am Datum 2008.

Mit Legatsannahmeerklärung vom 03.04.2009 nahm die Bf. im Verlassenschaftsverfahren nach XY das in der letztwilligen Verfügung vom 17.04.2004 zu ihrem Gunsten angeordnete, Legat auf Dienstbarkeit der Wohnung bis längstens 30.06.2009 an und das, in der genannten Verfügung zu ihrem Gunsten angeordnete, Legat eines Geldbetrages in Form einer Einlage von € 363.000,00 vollinhaltlich an, sowie das, im Darlehensvertrag vom 12.02.2008 zu ihrem Gunsten angeordnete Legat vollinhaltlich an.

Das o.a. Gerichtsverfahren, betreffend die Rechtsgültigkeit der Legierung der genannten Darlehensforderung an die Bf., wurde mit dem vorstehend angeführten Vergleich zwischen der Erbin und der Bf. rechtskräftig abgeschlossen.

Im zu beurteilenden Fall geht es darum, ob die Geldforderung idHv € 100.000,00 aus dem Darlehensvertrag vom 12.02.2008 der Bf. rechtsgültig vermacht worden ist, Ist diese Frage zu bejahen, so liegt ein Erwerb von Todes wegen vor (§ 2 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955) welcher bei der Bemessung der, für die Bf. aufgrund ihrer o.a. Legatsannahmeerklärung, angefallenen Erbschaftssteuer zu berücksichtigen ist.(§ 1 Abs.1 Z 1 ErbStG 1955).

In dem o.a. Vergleich wird die Rechtsgültigkeit der Legierung dieser Forderung vom dafür zuständigen Gericht nicht festgestellt.

Gemäß § 116 Abs. BAO, ist es daher am BFG ,zur Frage der Rechtmäßigkeit der bekämpften Erbschaftssteuervorschreibung, als Vorfrage festzustellen, ob die Bf. die Geldforderung idHv € 100.000,00 ,in Folge des Ablebens ihres Lebensgefährten, von Todes wegen, in Form eines Vermächnisses, erworben hat. Wobei iSd § 12 Abs.1 ErbStG 1955 der Todestag des Erblassers (= Datum 2008) als der, für die Beurteilung der Steuerschuld, maßgebliche Zeitpunkt anzusehen ist.

Dazu ist festzustellen:

Eine letztwillige Verfügung ist eine formgebundene, einseitige, nicht empfangsbedürftige, jederzeit widerrufliche Anordnung des Erblassers, an wen sein Nachlass gelangen soll. Der Tod des Erblassers ist die Voraussetzung ihres Wirksamwerdens; enthält

sie eine Erbseinsetzung so ist sie Testament, sonst ein Kodizil iSd § 553 ABGB, doch unterstehen beide Verfügungen im Wesentlichen den gleichen Vorschriften bezüglich der Testierfähigkeit der Form und der Willensmängel. (*Rummel, ABGB, Kommentar, 1 Band 3; Auflage §§552, 553, Rz 2*)

Die Interpretation letztwilliger Verfügungen hat sich am subjektiven Willen des Erblassers zu orientieren. Auszugehen ist von der gewöhnlichen Bedeutung der Worte, doch darf man nicht am Wortlaut der Verfügung haften. Hauptziel ist die Erforschung des wahren Willens des Erblassers, dem auch gesetzliche Auslegungsregeln weichen. Es soll immer der vom Erblasser erstrebte Erfolg eintreten (*Rummel, ABGB, Kommentar, 1 Band 3; Auflage §§ 552, 553, Rz 7,8*)

ISd § 579 ABGB besteht ein fremdhändiges (allographes) Testament aus der Niederschrift, der Unterschrift des Erblassers und jener dreier fähiger Zeugen samt dem gesetzlichen Zusatz sowie aus der Erklärung des Erblassers vor den Zeugen, dass dies sein letzter Wille sei. (*Rummel, ABGB, Kommentar, 1 Band 3; Auflage §§578,579, Rz 1*)

Aus dem letzten Absatz des o.a., fremdhändig niedergeschriebenen, Darlehensvertrage vom 12.02.2008 geht eindeutig der Wille des Erblassers hervor, dass im Falle seines Todes, das von ihm hingeebene Darlehen von € 100.00,00 der Bf. zurückzubezahlen ist. Für das Bestehen allfälliger Willensmängel des Erblassers iSd § 565 ABGB gibt es keine Anhaltspunkte. Dieser Vertrag ist vom Erblasser handschriftlich unterzeichnet. Unter dieser Unterschrift findet sich der Zusatz „als Testamentszeugen“ (der den Schluss zulässt, dass der Erblasser gegenüber Zeugen ausdrücklich erklärt hat, dass, es sich bei dieser Zuwendung um seinen letzten Willen gehandelt hat) sowie die handschriftlichen Unterfertigungen dreier Zeugen, welche, der Datierung ihrer Unterschriften nach, offenbar gleichzeitig anwesend waren. Über eine etwaige Testierunfähigkeit dieser Zeugen finden sich keine Anhaltspunkte.

Der Umstand, dass sich die Erbin freiwillig bereit erklärt hat, die genannte Darlehensforderung an die Bf, herauszugeben, lässt den Schluss zu, dass die von ihr behauptete Rechtsungültigkeit des Vermächtnisses tatsächlich nicht vorliegt. Dieses freiwillige Zugeständnis. Der Bf. die gesamte Darlehensforderung zu überlassen, ließe sich bei einer konkreten Beweisbarkeit der ins Treffen geführten Rechtsungültigkeit nicht nachvollziehen.

Das BFG geht daher davon aus, dass im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, dieser der Bf. die genannte Darlehensforderung sowohl in subjektiver, als auch in formeller Hinsicht vermacht hatte. Daraus folgt, dass diese Forderung als Erwerb von Todes

wegen zu gelten hatte und daher bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes zu berücksichtigen war.

Die, auf die Bf, als Legatarin, entfallende Erbschaftssteuer ist daher wie folgt zu berechnen:

Geldbetrag in Form einer Sparbucheinlage (Vermächtnis vom 17.04.2004): € 163.000,00  
+ Darlehensforderung (Vermächtnis vom 12.02.2008): € 100.000,00 + Wohnrecht  
(Vermächtnis vom 17.04.2004): € 7000,00= € 470.000,00 - € 110,00 (Freibetrag gemäß §  
14 Abs.1 ErbStG 1955)- € 163.000,00 (Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG 1955)=  
**€ 106.890,00= steuerpflichtiger Erwerb**; davon gemäß § 8 Abs.1 ErbStG 1995 30%  
(Steuerklasse V)= **€ 32.067,00 = Erbschaftssteuer** (gerundet gemäß § 204BAO)

Zur Unzulässigkeit der Revision ist festzustellen:

Gemäß § 280 Abs.1 lit.d BAO haben Ausfertigungen von Erkenntnissen und Beschlüssen der Verwaltungsgerichte den Spruch einschließlich der Entscheidung, ob eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof nach Art.133 Abs.4 B-VG zulässig ist, zu enthalten.

Gemäß Art. 133 Abs.4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzlich Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Hat das Erkenntnis nur eine geringe Geldstrafe zum Gegenstand, kann durch Bundesgesetz vorgesehen werden, dass die Revision unzulässig ist.

Da auf die, in diesem Erkenntnis zu beurteilende, Rechtsfrage keine der genannten Voraussetzungen zutrifft, war die Revision nicht zuzulassen.

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3.Februar 2015