

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Romuald Kopf und die weiteren Mitglieder Dr. Gerhild Fellner, Mag. Michael Kühne, Arbeiterkammer, und Mag. Tino Ricker, Landwirtschaftskammer, im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn über die Berufung der BF, vertreten durch RR, vom 18. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 28. März 2003 betreffend Erbschaftssteuer nach der am 13. Jänner 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Kaufmann JF verstarb am 14. August 2002 in L. Am 25. Oktober 2002 wurde vor dem öffentlichen Notar als Gerichtskommissär im Beisein der Witwe HF und der Kinder MF und Bw (=Berufungswerberin) des Erblassers, die Verlassenschaftsabhandlung durchgeführt. Das eidesstattliche Vermögensbekenntnis verzeichnete unter den Aktiven der Verlassenschaft neben anderen Werten einen Kommanditanteil an der FGmbH&CoKG, bewertet laut steuerlicher Vertretung mit 376.850,93 €, sowie einen Gesellschaftsanteil an der FGmbH, bewertet mit 20.237,57 €. Gemäß dem der Abgabenbehörde vorgelegten Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung hatte der Erblasser keine letztwillige Verfügung mit Erbseinsetzung hinterlassen, weshalb die gesetzliche Erbfolge eintrat. Dieser zufolge waren die Berufungswerberin sowie HF und MF zu je einem Drittel zu Erben des Nachlasses berufen. Die drei Erben nahmen die ihnen angefallene Erbschaft an und gaben aus dem Titel des Gesetzes jeweils die unbedingte Erbserklärung zu einem Drittel ab.

Im selben Zuge schlossen die Berufungswerberin, ihre Mutter und ihr Bruder ein Erübvereinkommen, das einen integrierenden Teil des Abhandlungsprotokolls bildet und neben anderen Verfügungen eine Übernahme der Gesellschaftsanteile an der FGmbH durch HF, sowie eine Übernahme der Kommanditanteile an der FGmbH&CoKG durch MF beurkundete.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde I. Instanz legte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin in der Folge Unterlagen betreffend die Berechnung des vom Erblasser gehaltenen Teilwertes an der FGmbH&CoKG, sowie des gemeinen Wertes von dessen Geschäftsanteil an der FGmbH vor. Gleichzeitig wies der steuerliche Vertreter auf das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Anwendbarkeit des § 15a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (in der Folge ErbStG) hin.

Der die Berufungswerberin betreffende Erbschaftssteuerbescheid vom 23. März 2003 erging ohne Zuerkennung des anteiligen Freibetrages gemäß § 15a ErbStG. Als Begründung führte die Abgabenbehörde I. Instanz aus, die Gesellschaftsanteile seien im Erübvereinkommen veräußert worden, weshalb der begünstigungsschädliche Tatbestand gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG verwirklicht worden sei.

In der Berufung argumentierte die Berufungswerberin, auch ein Erwerb aufgrund eines Erübvereinkommens sei ein unmittelbarer Erwerb vom Erblasser. Sie verwies insofern auf das Erkenntnis des VfGH vom 25. Februar 1999, B 128/97. Die Zuerkennung des anteiligen Freibetrages würde bloß den verfassungskonformen Zustand herstellen.

In ihrer abweisenden Berufungsvorentscheidung führte die Abgabenbehörde 1. Instanz aus, das zitierte Erkenntnis des VfGH berühre insofern eine gänzlich andere Rechtsmaterie, als es dort um die verfassungskonforme Auslegung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, dh um die Behandlung des todeswegigen Erwerbes von endbesteuertem Vermögen, gehe.

Grundsätzlich seien Erwerbe von Todes wegen und Erwerbe durch Rechtsgeschäft zu unterscheiden. Auch das Gesetz selbst trenne hier deutlich, sehe es doch etwa im § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer für Erwerbe von Todes wegen, zusätzlich aber in Abs. 1 Z 3 leg. cit. eine solche für den Erwerb eines zum Nachlass gehörigen Grundstückes durch Miterben im Zuge einer Nachlassteilung vor. Für den Streitfall sei aus § 15a Abs. 5 ErbStG eindeutig eine Nichtanwendbarkeit der begünstigenden Freibetragsbestimmung abzuleiten. Auch eine Begünstigungsfähigkeit der Weiterveräußerung im Sinne des § 15a Abs. 6 ErbStG liege nicht vor.

Die Berufungswerberin beantragte die Vorlage ihres Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat (hinsichtlich Mündlichkeit wurde der Antrag in der Folge zurückgezogen). Sie wies nochmals auf das bereits zitierte VfGH-Erkenntnis hin, dessen Kernaussage sei, dass "der Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch dann ein erbrechtlicher bleibt, wenn

er.....auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist". Die Weitergabe der GmbH-Anteile durch die Berufungswerberin an HF bzw. der KG-Anteile an MF sei daher ein unmittelbarer Erwerb von Todes wegen und könne nicht als Veräußerung interpretiert werden. Der VfGH habe in seinem Erkenntnis zu § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zum Ausdruck gebracht, dass die Endbesteuerungswirkung im Ergebnis ein Mal zum Tragen kommen müsse. Auf § 15a ErbStG umgelegt bedeute dies nun aber, dass auch der entsprechende Freibetrag ein Mal zur Gänze ausgeschöpft werden müsse. Insofern sei der Berufungswerberin der anteilige Freibetrag in Höhe von 11.474,84 € zuzuerkennen.

Abschließend verwies die Berufungswerberin (erstmals) auf das in Kopie beigelegte handschriftliche Testament des Erblassers. Der daraus zu ersehende letzte Wille führe zu dem vertretenen Ergebnis hin.

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

Nach § 15a Abs. 1 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern (.....), nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000 € steuerfrei.

Gemäß § 15 a Abs. 5 ErbStG ist die Steuer nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt, oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Entsprechend der Bestimmung des § 15 a Abs. 6 ErbStG gilt Abs. 5 u.a. dann nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach Abs. 1 bis 3 steuerbegünstigten Erwerb darstellt.

**Strittig** ist, ob der Erwerb von Todes wegen

- **durch Erbanfall und Abgabe der unbedingten Erbserklärung**
- **oder durch die im Erbübereinkommen erfolgten Vereinbarungen erfolgte**
- **weiters ob der Freibetrag gemäß § 15a ErbStG in analoger Auslegung zu § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG einmal zur Gänze ausgeschöpft werden muss (vgl. VfGH 25.2.1999, B 128/97)**
- **sowie ob der dem VwGH-Erkenntnis vom 28.9.2000, 2000/16/0327, zugrunde liegende Sachverhalt mit dem Streitfall ident ist.**

Nicht strittig sind die grundsätzliche Begünstigungsfähigkeit des Vermögens (§ 15a Abs. 1 ErbStG), der Gegenstand der Zuwendung (§ 15a Abs. 3 ErbStG) und die Höhe/Aliquotierung des Freibetrages (§ 15 aAbs. 4 ErbStG).

- **Erbanfall und Abgabe der Erbserklärung**

Der Tatbestand des Erwerbes von Todes wegen durch Erbanfall gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist mit der Annahme der Erbschaft, d.h. mit der Abgabe der Erbserklärung erfüllt. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörigen 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.

Die Berufungswerberin erwarb neben ihrer Mutter HF und ihrem Bruder MF aus dem Titel des Gesetzes und durch Abgabe ihrer in der Folge vom Gericht angenommenen unbedingten Erbserklärung im Rahmen ihrer Quote von 1/3 des Nachlasses einen mit 127.854,13 € bewerteten KG-Anteil sowie einen mit 6.974,84 € bewerteten GmbH-Anteil von Todes wegen. Da es sich um begünstigte Betriebsanteile handelte und auch die übrigen Voraussetzungen gegeben waren, lag ein Anwendungsfall für die Befreiungsbestimmung des § 15 a Abs. 1 ErbStG in Verbindung mit den Abs. 2, 3 und 4 leg.cit. vor, wonach jedem der drei Erben (bei unmittelbarer Erlassung von Erbschaftssteuerbescheiden) ein Freibetrag von 116.474,84 € (= 6.974,84 € für GmbH, sowie 109.500 € für KG, d.i. 1/3 von 90% von 365.000 €) zugute gekommen wäre.

- **Erbübereinkommen**

Noch im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung, nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung, verfügte die Berufungswerberin über die ihr angefallenen Gesellschaftsanteile, indem sie diese im Rahmen eines Erbübereinkommens an ihre Mutter und ihren Bruder abtrat.

Das Erbübereinkommen ist eine Vereinbarung zwischen Erben, mit der sie das zu ideellen Anteilen ererbte Nachlassvermögen, das sie nicht gemeinsam nutzen können oder wollen, aufteilen. Ein solches unter Lebenden abgeschlossenes Rechtsgeschäft vermag grundsätzlich an der Verwirklichung des bereits durch die Abgabe der Erbserklärung vollzogenen Steuertatbestandes nichts zu ändern.

In concreto heißt dies, dass die erbschaftssteuerliche Neutralität so lange erhalten bleibt, als die am Übereinkommen beteiligten Personen lediglich ein Vermögen erhalten, das wertmäßig ihrer Erbquote entspricht. Im Falle einer Aufteilung wertmäßig nicht mehr der Erbquote entsprechenden Anteils kann eine zusätzliche Schenkungssteuerpflicht ausgelöst werden.

Es ist nach dem Geschilderten nicht zu übersehen, dass der Erwerb von Todes wegen, der naturgemäß stets ein Erwerb vom Erblasser ist, vom Erbübereinkommen, das als Rechtsgeschäft unter Lebenden zwischen Erben geschlossen wird, zu unterscheiden ist. Überträger bzw. Empfänger des Vermögens sind im einen Fall Erblasser/Erbe(n), im anderen Fall Erbe(n)/Erbe(n). Es liegt also keine Personenidentität vor. Die erwähnte, bei einer

wertmäßig nicht mehr der Erbquote entsprechenden Aufteilung etwa möglich werdende Schenkungssteuerpflicht, entspringt somit einer Rechtsbeziehung zwischen Erben

Für den Streitfall bedeutet das Auseinanderhaltenmüssen von Erwerb von Todes wegen und Erwerb durch Erbübereinkommen, dass zwar offenbar Einigkeit zwischen allen Beteiligten insoweit besteht, als jeder Erbe im Zuge des Erbübereinkommens den wertmäßig seiner Erbquote entsprechenden Anteil erhalten hat, jedoch die von § 15a Abs. 5 geforderte fünfjährige Behaltefrist ab Erwerb (=Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall und Abgabe der unbedingten Erbserklärung) durchbrochen wurde, indem im Zuge eines unmittelbar nach Abgabe der Erbserklärung abgeschlossenen Rechtsgeschäftes unter Lebenden (=Erbübereinkommen) die Gesellschaftsanteile übertragen wurden. Wären bereits Erbschaftssteuerbescheide unter Zuerkennung der (a priori zustehenden) anteiligen Freibeträge erlassen worden, so hätte nun gemäß § 15 a Abs. 5 ErbStG eine Nachversteuerung erfolgen müssen. Da aufgrund der Zeitnähe einerseits des todeswegigen, andererseits des rechtsgeschäftlichen Erwerbes eine Bescheiderlassung noch nicht erfolgt war, wurde der Berufungswerberin – sie hatte KG- und GmbH-Anteil übertragen – ein Freibetrag von Anfang an zur Gänze nicht gewährt, MF – er hatte seinen GmbH-Anteil an seine Mutter übertragen – ein solcher von lediglich 109.500 € für seinen KG-Anteil gewährt und HF – sie hatte ihren KG-Anteil an MF übertragen – der Freibetrag in vollem Umfang von 116.474,84 € zugestanden, da die Übertragung an ihren Sohn selbst einen steuerbegünstigten Erwerb gemäß § 15a Abs. 1-3 ErbStG darstellte und somit § 15a Abs. 6 ErbStG Platz greifen durfte (im Übrigen wird klarstellend bemerkt, dass die HF und MF betreffenden Erbschaftssteuerbescheide nicht Gegenstand der Erörterung im Streitfall sind).

Entsprechend dem **Erkenntnis des VwGH vom 28.9.2000, 2000/16/0327**, ist dem Erbschaftssteuerrecht ein Grundsatz fremd, wonach der Erwerb eines Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein – zwischen den am Erbfall Beteiligten nach Abgabe der unbedingten Erbserklärungen abgeschlossenes - Erbübereinkommen zurückzuführen ist. Der VwGH bringt im zitierten Erkenntnis zum Ausdruck, dass der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG die Steuerpflicht nicht auf wirtschaftliche Gegebenheiten gründet, sondern an einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand anknüpft, nämlich den der Berufung zum Erben und der Abgabe der Erbserklärung. Dabei ist eine Beurteilung nach § 21 Abs.1 BAO ausgeschlossen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 1 ErbStG, RZ 33).

Für den Streitfall ist daraus abzuleiten, dass der Erwerb der KG- und GmbH-Anteile durch HF und MF u.a. von der Berufungswerberin **nicht** ein erbrechtlicher ist, der direkt vom Erblasser gekommen wäre. Er ist vielmehr Ausfluss einer als wertneutral betrachteten Vermögensauseinandersetzung unter den Erben, eben des Erbübereinkommens. In weiterer

Konsequenz ist in der Weitergabe der von Todes wegen erworbenen Gesellschaftsanteile durch die Berufungswerberin eine Nichteinhaltung der Behaltefrist gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG zu sehen. Der daran geknüpften Rechtsfolge einer Nachversteuerung war – mangels bereits erlassener Erbschaftssteuerbescheide – durch Nichtgewährung des (vorerst zustehenden) Freibetrages Rechnung zu tragen.

Wenn die Berufungswerberin – im Übrigen ohne dies näher zu erläutern – die Meinung äußert, der dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrundeliegende Sachverhalt sei mit dem gegenständlichen Fall nicht vergleichbar, so kann ihr nicht gefolgt werden. Die nachfolgende tabellarische Gegenüberstellung macht dies deutlich.

Vergleich:

VwGH-Fall	Streitfall
Erbanfall	Erbanfall
Abgabe der unbedingten Erbserklärung, quotenmäßig	Abgabe der unbedingten Erbserklärung, quotenmäßig
Erbübereinkommen (EÜ)	Erbübereinkommen (EÜ)
Einstufung des EÜ als eigenständiges Rechtsgeschäft insofern, als aufgrund einer nicht den Quoten entsprechenden Aufteilung SchSt anfällt.	Einstufung des EÜ als eigenständiges Rechtsgeschäft insofern, als die in der Aufteilung vereinbarte Anteilsübertragung als Durchbrechung der Behaltefrist gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG betrachtet wird.

Wenn auch nicht Sachverhaltsidentität besteht, lässt sich doch erkennen, dass es prinzipiell im einen wie dem anderen Fall um die Frage geht, ob Erwerb von Todes wegen und Erwerb infolge Erbübereinkommen als ein- und derselbe Rechtsvorgang anzusehen sind. Der VwGH hat unmissverständlich dargelegt, dass dem nicht so ist, vielmehr durch die im Erbübereinkommen getroffenen Vereinbarungen fallweise Steuertatbestände verwirklicht werden, die über den nach Erbserklärung zu erlassenden Erbschaftssteuerbescheid hinausgehen können.

Die Berufungswerberin stützt sich in ihren Rechtsmitteln im wesentlichen auf das **VfGH-Erkenntnis vom 25.2.1999, B 128/97**. Aus der dort getroffenen Feststellung, ein Erwerb bleibe auch dann ein erbrechtlicher, wenn er auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist, meint sie für ihren Fall ableiten zu können, die Gesellschaftsanteilserwerbe durch ihre Mutter und ihren Bruder seien unmittelbar von Todes wegen erfolgt und ihr stehe der anteilige Freibetrag in Höhe von 116.474,84 € zu. Abgesehen von der nicht gänzlich logischen Nachvollziehbarkeit der Argumentation (warum sollte der

Berufungswerberin ein anteiliger Freibetrag zustehen, wenn die begünstigungsfähigen Gesellschaftsanteile zur Gänze von Mutter und Bruder von Todes wegen erworben worden wären?), kann das VfGH-Erkenntnis hier nicht analog angewendet werden. Die nachfolgende tabellarische Gegenüberstellung verdeutlicht dies.

Vergleich:

	<b>VfGH-Erkenntnis</b>	<b>Streitfall</b>
<b>Norm</b>	§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, Endbesteuerung	§ 15a ErbStG, Freibetrag bei Betriebsübergang
<b>Beweggrund des Gesetzgebers</b>	Vermeidung einer Mehrfachbesteuerung	Starthilfe bei Betriebsübernahme und - fortführung
<b>Umfang</b>	keine betragliche Begrenzung	365.000 €, anteilig
<b>Ausschlussgrund</b>	keiner; Erbschaftssteuerfreiheit insoweit, als endbesteuertes Vermögen im Nachlass vorhanden.	§ 15a Abs. 5 ErbStG, eingeschränkt durch § 15a Abs. 6 ErbStG

Die Übersicht veranschaulicht: § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG und § 15a ErbStG haben gänzlich unterschiedliche Hintergründe, Voraussetzungen und Auswirkungen.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG umfasst jene und nur jene Vorgänge, die gemäß der im Verfassungsrang stehenden Vorschrift des Endbesteuerungsgesetzes unter die dort vorgesehene Abgeltungswirkung fallen müssen. Die vom VfGH gewählte Formulierung, dass ..."*der Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch dann ein erbrechtlicher bleibt, wenn er.....auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist*", betrifft speziell den Fall der Endbesteuerung (vgl. die Formulierung in oben erläutertem VwGH-Erkenntnis, 2000/16/0327, die andernfalls ad absurdum geführt wäre). Hätte der VfGH obige Klarstellung nicht getroffen, so könnte etwa der Pflichtteilsberechtigte, dessen Anspruch auf bloße Geldleistung geht, niemals endbesteuertes (=erbschaftssteuerfreies) Vermögen erwerben. Es entsprach jedoch dem Verständnis des VfGH, dass es Sinn und Zweck des Endbesteuerungsgesetzes sein müsse, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, dass die aus seinem Anlass anfallende Steuer mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sein solle und nicht – gleichsam neuerlich – eingehoben werden solle. Im Ergebnis solle der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen bestehe. Dieser Grundsatz bedinge aber, dass die

Erbschaftssteuerfreiheit zwar nur ein Mal, aber **ganz** zum Tragen kommen müsse. Im Detail bedeutet dies, dass der Vermächtnisnehmer, der Pflichtteilsberechtigte oder eben auch der aus einem Erbübereinkommen Berechtigte, der sich nicht auf § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG berufen kann, den überschließenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen darf, soweit das im Nachlass enthaltene, endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden übersteigt. Um die Rechtswohltat der Erbschaftssteuerfreiheit wie dargestellt zur Gänze (=im Umfang des endbesteuerten Vermögens) ausschöpfen zu können, hat aber der VfGH klargestellt, dass der Erwerb durch die oben genannten Personen **ein erbrechtlicher bleibt.**

Die Analyse zeigt, dass das von der Berufungswerberin für ihren Standpunkt herangezogene VfGH-Zitat für ihren Fall tatsächlich aus dem Zusammenhang gerissen ist. Der § 15a ErbStG regelt in seinen Abs. 3 und 4 detailliert die anteilige Zuerkennung des Freibetrages gemäß Abs. 1. Es lässt sich der Grundgedanke erkennen, dass jener, der den Betrieb fortführt, eine Starthilfe durch Zubilligung eines Erbschafts-/Schenkungssteuerfreibetrages haben soll. Bei Erwerb eines Teilbetriebes oder einer Mehrzahl von Erwerbern ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut eine anteilige Gewährung vorgesehen. Es ist also der gesetzgeberische Wille und widerspricht auch nicht der Logik der Denkgesetze, dass der Freibetrag von 365.000 € nicht in jedem Fall zur Gänze ausgeschöpft werden muss. Eine analoge Heranziehung der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zum Endbesteuerungsgesetz scheint verfehlt, eine planwidrige Gesetzeslücke lässt sich im Umfeld des § 15a ErbStG nicht erkennen. Wer den Betrieb nicht fortführt, bedarf keiner Starthilfe – hier greift Abs. 5 leg. cit. Platz. Die Ausnahmen umschreibt Abs. 6.

Eine Differenzierung der zur Diskussion gestellten Befreiungsbestimmungen ist also jedenfalls geboten. Im Zusammenhalt mit der grundsätzlich (d.h. abseits der speziellen Betrachtungsweise im Endbesteuerungsbereich) im Erbschaftssteuerrecht geltenden Regel, dass ein Erwerb eines Vermögensgegenstandes, sofern er auf ein Erbübereinkommen zurückzuführen ist, **eben nicht ein erbrechtlicher bleibt** (sic VwGH 28.9.2000, 2000/16/0327), war

- a) der Berufungswerberin der anteilige Freibetrag wegen Aufgabe des begünstigten Zweckes zu Recht nicht zuzuerkennen, und
- b) eine pauschale, personenunabhängige Ausschöpfung des Freibetrages zu verwerfen.

Erstmals im Vorlageantrag hat die Berufungswerberin eine letztwillige Verfügung des Erblassers in Form eines handgeschriebenen Testaments in Kopie vorgelegt. Darin bringt der Erblasser zu Papier, sein Sohn MF solle ...."*meine Geschäftsanteile an der FGmbH und an der FGmbH&CoKG mit dem mir gehörenden Grundanteil*" erhalten. Die Berufungswerberin leitet daraus ab, dass der Freibetrag gemäß § 15 a ErbStG auch im Hinblick auf diese Verfügung ein Mal zur Gänze zustehen müsse.

Nach herrschender Auffassung ist die Abgabenbehörde an die gerichtliche Feststellung der Erbenqualität, dh. an die vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungskunden zugrundegelegten Erbserklärungen, gebunden (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 1, RZ 46; VwGH 20.9.90, 89/16/0020; VwGH 21.12.92, 88/16/0128; VwGH 16.12.93, 88/16/0235).

Laut Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung hat der Erblasser **keine** letztwillige Verfügung mit Erbseinsetzung hinterlassen, weshalb die gesetzliche Erbfolge eintrat. Dieser zufolge gaben die drei gesetzlichen Erben die unbedingte Erbserklärung zu je einem Drittel ab. Die vom unabhängigen Finanzsenat angestellten Ermittlungen ergaben, dass die Erbserklärungen in dieser Form vom Gericht angenommen und der Nachlass dementsprechend eingeantwortet wurde. Insofern kommt die Einreichung einer letztwilligen Verfügung verspätet und kann die an die Willenserklärungen der Erben in der Verlassenschaftsabhandlung geknüpften Rechtsfolgen nicht im Nachhinein relativieren.

Im übrigen enthielt die letztwillige Verfügung im Zweifel eine quotenmäßige Erbseinsetzung, da keine Bruchteile bestimmt wurden. Sie wäre insofern als erbschaftssteuerlich unbeachtliche Teilungsanordnung zu beurteilen.

Die Berufung war gesamthaft betrachtet als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 19. Jänner 2005