



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0729-L/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R. Frieda, Pensionistin, Adresse, vertreten durch Dr. Josef K., Rechtsanwalt, Adresse2, vom 11. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 4. November 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 24. Februar 2002 verstarb die Schwester der Berufungswerberin., Frau Berta R., unter Hinterlassung eines Testamentes vom 4. Mai 1998.

In diesem Testament wurde der Bruder der Berufungswerberin, Herr Hermann R. , zum Alleinerben eingesetzt. Laut Testament wurde der Berufungswerberin das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsrecht ob der Liegenschaft EZ X, GB XY S, BG W, Grundstücksadresse Adresse3, vermacht.

Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung hat die Berufungswerberin folgende, mit G, am 21. Juni 2002, Frieda R. , datierte und unterschriebene Verzichtserklärung abgegeben:

"Verzichtserklärung

Am 14. Februar 2002 ist meine Schwester Berta R. unter Hinterlassung eines Testamentes vom 4. Mai 1998 verstorben, auf Grund dessen mein Bruder Hermann R. zum Alleinerben berufen wurde.

Im Testament wurde u.a. festgehalten, dass ich, Frieda R. , das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsrecht, ob der Liegenschaft EZ X , GB XY S , BG W , mit der

Grundstücksadresse Adresse3 , erhalten soll.

Ich, Frieda R. , erkläre hiermit ausdrücklich, dass ich auf die grundbücherliche Einverleibung dieses Wohnungsrechtes ausdrücklich verzichte und möge diese im Testamenterfüllungsausweis berücksichtigt werden."

Mit Schreiben vom 2. Juli 2002 erstattete der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin, der im Verlassenschaftsverfahren auch für Herrn Hermann R. , Bruder der Erblasserin und der Berufungswerberin, eingeschritten ist, folgenden Testamenterfüllungsausweis an das Bezirksgericht W :

"Testamentserfüllungsausweis

hinsichtlich des Testamentes vom 4. Mai 1998.

Bestimmung: Ich, Frau Berta R. , setze zum Erben meines gesamten Vermögens meinen Bruder Hermann R. , geboren 23. März 1942, ein.

Erfüllung: Der erbliche Bruder, Hermann R. , hat auf Grund des gegenständlichen Testamentes zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbserklärung abgegeben.

Bestimmung: Meine Schwester Frieda muss weiterhin das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsrecht zustehen.

Erfüllung: Der erbliche Bruder, Hermann R. , erklärt ausdrücklich Frau Frieda R. , geboren 28. April 1932, das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht ob der Liegenschaft EZ X , GB XY S , BG W , einzuräumen. Auf eine grundbücherliche Sicherstellung hat die Legatarin mit Erklärung vom 21. Juni 2002 ausdrücklich verzichtet (Beilage./15).

Somit sind sämtliche Bestimmungen des erblichen Testamentes vom 4. Mai 1998 erfüllt und ist der Testamentserfüllungsausweis als erbracht anzusehen."

Am 21. Oktober 2002 fasste das Bezirksgericht W unter der Aktenzahl 25 A 25/02 f in der Verlassenschaftssache nach der am 14. Februar 2002 verstorbenen, zuletzt in 4623 G, Adresse3 , wohnhaft gewesenen Pensionistin, Frau Berta R. , folgenden Beschluss:

"1. Die von dem erblichen Bruder, Hermann R., geboren 23. März 1942, auf Grund des Testamentes vom 4. Mai 1998 zum gesamten Nachlass abgegebene unbedingte Erbserklärung wird zu Gericht angenommen und der Erbrechtsausweis auf Grund der Aktenlage für ausgewiesen gehalten.

2. Das vorgelegte eidesstättige Vermögensbekenntnis wird mit

Aktiva	73.350,76 €
Passiva	10.211,83 €
sohin mit einem reinen Nachlassvermögen von	63.138,93 €

zu Gericht angenommen und der Verlassenschaftsabhandlung zu Grunde gelegt.

3. Der Testamentserfüllungsausweis hinsichtlich des erblichen Testamentes vom 4. Mai 1998 wird als erbracht angesehen.

4. Die Einantwortung des Nachlasses wird verfügt und dem Erbenmachthaber zwecks Verbücherung die Einantwortungsurkunde samt zugehöriger Unbedenklichkeitsbescheinigung übermittelt."

Mit Einantwortungsurkunde, ebenfalls vom 21. Oktober 2002, wurde vom Bezirksgericht Wels dem erblichen Bruder die Hinterlassenschaft der Frau Berta R. zur Gänze ins Eigentum eingewantwortet und die Verlassenschaftsabhandlung für beendet erklärt.

Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 4. November 2002 wurde für die Berufungswerberin Erbschaftsteuer iHv. 2.606,40 € festgesetzt. Laut Bescheid wurden die Bemessungsgrundlagen wie folgt ermittelt:

Wohnungsrecht	29.400,00 €
Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	-440,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	28.960,00 €

Berechnung der festgesetzten Erbschaftsteuer:

gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 9 % vom steuerpflichtigen Erwerb iHv. 28.960,-- €	
Erbschaftsteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	2.606,40 €

Als Begründung wurde ausgeführt, dass das Wohnungsrecht mit jährlich 4.200,00 € amtlich bewertet und mit dem siebenfachen Jahreswert kapitalisiert wurde.

Mit Schriftsatz vom 11. November 2002 erhob der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung:

Die Berufungswerberin habe bereits im Mai 2002 auf dieses Wohnungsrecht verzichtet, da sie die Absicht gehabt hätte, in ein Altenheim zu übersiedeln. Zwischenzeitig würde sie auch im Seniorenheim Gunskirchen wohnen.

Als Beilage wurde die bereits aktenkundige Verzichtserklärung vom 21. Juni 2002 in Kopie beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2004 wies das zuständige Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Als Begründung wurde ausgeführt:

"Testamentserfüllungsausweis hinsichtlich des Testamentes vom 4. Mai 1998:

Der erbliche Bruder, Hermann R. , erklärt ausdrücklich Frau Frieda R. , geboren

28. April 1932, das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht ob der Liegenschaft EZ X ,

GB XY S , BG W , einzuräumen. Auf eine grundbücherliche Sicherstellung hat die Legatarin mit Erklärung vom 21. Juni 2002 ausdrücklich verzichtet.

Laut Berufung wurde bereits im Mai 2002, auf dieses Wohnrecht verzichtet, laut Testamentserfüllungsausweis wurde doch nur auf die grundbücherliche Sicherstellung verzichtet – das Legat aber wurde angenommen. Die Erbschaftsteuer wurde daher zu Recht vorgeschrieben."

Mit Schriftsatz vom 28. April 2004 stellte der bevollmächtigte Vertreter der Berufungswerberin einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit nachstehend angeführter Begründung:

Mit Bescheid vom 29. April 2004 vermeine die vorschreibende Behörde, dass die Berufungswerberin auf ihr Wohnrecht nicht verzichtet hätte, sondern lediglich auf die grundbücherliche Sicherstellung und berufe sich hiebei auf den Testamentserfüllungsausweis. Dazu ist anzuführen, dass diese Auffassung nicht richtig sei, zumal aus der Verzichtserklärung die auch vom damaligen Alleinerben Hermann R. angenommen worden sei, eindeutig hervorgehe, dass die Berufungswerberin auf ihr Wohnrecht verzichtet habe. Diese Erklärung sei eindeutig und lasse keinerlei anderen Schluss zu, als tatsächlich dieses Wohnrecht nicht mehr existiert habe. Offenbar sei vom Schriftenverfasser des Testamentserfüllungsausweises irrtümlich das Legat aufgenommen worden, wobei jedoch diesem im Testamenterfüllungsausweis in diesem Teil keine Wirkung zukomme, zumal dieses Recht nicht mehr existent gewesen sei und am 15. Mai 2002 erloschen sei.

Gleichzeitig mit diesem Schriftsatz wurde folgende mit G am 15. Mai 2002 datierte und von der Berufungswerberin unterzeichnete Verzichtserklärung in Kopie vorgelegt:

"Verzichtserklärung

Am 14. Februar 2002 ist meine Schwester Berta R. unter Hinterlassung eines Testamentes vom 4. Mai 1998 verstorben, auf Grund dessen mein Bruder Hermann R. zum Alleinerben berufen wurde.

Im Testament wurde u.a. festgehalten, dass ich, Frieda R. , das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsrecht, ob der Liegenschaft EZ X , GB XY S , BG W , mit der Grundstücksadresse Adresse3 , erhalten soll.

Ich, Frieda R. , erkläre hiermit ausdrücklich, dass ich auf dieses Wohnungsrecht ausdrücklich verzichte."

Mit Berufungsvorlage vom 2. August 2004 legte das zuständige Finanzamt die gegenständliche Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Um den Sachverhalt endgültig abklären zu können, richtete der unabhängige Finanzsenat einen Vorhalt, datiert mit 18. Jänner 2005, folgenden Inhaltes an den bevollmächtigten Vertreter der Berufungswerberin:

"Laut Ihrem Vorbringen in der Berufungsschrift vom 11. November 2002 und im Vorlageantrag

vom 28. April 2004 wären seitens der Berufungswerberin zwei divergierende Verzichtserklärungen bezüglich der Annahme des ihr von ihrer Schwester vermachten Legates (unentgeltliches Wohnrecht) abgegeben worden:

a) Verzichtserklärung datiert mit 21. Juni 2002 – liegt der Behörde in Kopie vor. Laut dem Inhalt dieser Erklärung wurde seitens der Berufungswerberin zwar auf die Intabulation des Wohnungsrechtes im Grundbuch, nicht aber auf das Wohnungsrecht selbst verzichtet. Diese Verzichtsversion wurde durch Sie auch mit Ihrer Eingabe vom 2. Juli 2002 dem Bezirksgericht W unter GZ. 25 A 25/02 f mitgeteilt (siehe Seite 3 und 4 oben dieses Schriftsatzes unter Punkt: Testamentserfüllungsausweis).

Diese Textpassage lautet wörtlich:

"Erfüllung: Der erbliche Bruder, Hermann R. , erklärt ausdrücklich Frau Frieda R. , geboren 28. April 1932, das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht ob der Liegenschaft EZ X , GB XY S , BG W , einzuräumen. Auf eine grundbücherliche Sicherstellung hat die Legatarin mit Erklärung vom 21. Juni 2002 ausdrücklich verzichtet (Beilage./15)."

Diese Beilage./15 liegt in Kopie ebenfalls im Akt auf.

b) Verzichtserklärung datiert mit 15. Mai 2002.

Diese Erklärung wurde von Ihnen gemeinsam mit der "Berufung gegen den Erbschaftsteuerbescheid" (seitens der Behörde als Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gewertet) vom 28. April 2004 in Kopie vorgelegt. Diese Erklärung weicht von der oben stehend angeführten Version vom 26. Juni 2002 insoweit gravierend ab, als nach dem Wortlaut der Erklärung ausdrücklich nicht nur auf die grundbücherliche Intabulation des Wohnungsrechtes, sondern auf das Wohnungsrecht als solches verzichtet worden wäre.

Um die Unklarheiten bezüglich der oben stehend angeführten Verzichtserklärungen ausräumen zu können, werden Sie gebeten, bekannt zu geben:

1. Wo bzw. im Zuge welcher Amtshandlung und unter Anwesenheit welcher Personen (Bekanntgabe des Namens und der Anschrift) wurde die Verzichtserklärung, datiert mit 15. Mai 2002, von der Berufungswerberin abgegeben?
2. Warum wurde Ihrerseits die Kopie dieser Verzichtserklärung erst mit dem Antrag auf Vorlage der Berufung vom 28. April 2004 und nicht bereits mit der Berufungsschrift vom 2. Juli 2002 der Abgabenbehörde vorgelegt? In diesem Zusammenhang werden Sie ersucht, beide Verzichtserklärungen, die vom 15. Mai 2002 und die vom 21. Juni 2002 im Original anher vorzulegen.
3. Wenn es tatsächlich Wille der Berufungswerberin gewesen sein sollte, auf das Wohnungsrecht als solches zu verzichten, wie ist dann die datumsmäßig spätere Verzichtserklärung, mit der nicht auf das Wohnungsrecht, sondern nur auf die Intabulation desselben verzichtet wurde, zu Stande gekommen? Diese Frage stellt sich umsomehr, als Sie

selbst als Parteienvertreter diese Erklärung vom 26. Juni 2002 mit Schriftsatz vom 2. Juli 2002 dem Bezirksgericht W als Beweis zur nachfolgenden Beschlussfassung und Ausstellung der Einantwortungsurkunde in der Verlassenschaftssache Berta R. vorlegten. Die Verzichtserklärung vom 15. Mai 2002 wurde in diesem Schriftsatz überhaupt nicht erwähnt. Sie werden ersucht, diese Unstimmigkeiten aufzuklären."

Dieser Vorhalt wurde seitens des bevollmächtigten Vertreters am 18. Februar 2005 wie folgt beantwortet:

"Die unterschiedlichen Versionen sind meines Erachtens damit zu erklären, als die Verlassenschaft sowohl von meiner Person als auch von meinem damaligen Mitarbeiter, Mag. Ro, bearbeitet wurde.

In diesem Zusammenhang habe ich vorweg auch die Verzichtserklärung vom 15. Mai 2002 eingeholt, wobei ich davon ausgehe, dass ich diese Verzichtserklärung Anfang Mai Herrn Hermann R. zur Unterfertigung durch seine Schwester Frieda R. mitgegeben habe und diese Verzichtserklärung dann zu einem späteren Zeitpunkt wiederum in meiner Kanzlei einlangte. Während dieses Zeitraumes dürfte Herr Mag. Ro den Schriftsatz vom 2. Juli 2002 verfasst haben und kurz vorher offenbar noch einmal eine Unterschrift eingeholt haben (Verzichtserklärung vom 21. Juni 2002), weshalb dann irrtümlich auch im Testamentserfüllungsausweis lediglich aufgenommen wurde, dass die Legatarin auf die grundbücherliche Sicherstellung verzichtet hätte, obwohl bereits diese schon vorher ausdrücklich erklärt hat, auf das Wohnungsrecht zu verzichten. Es kommt deshalb dem Testamentserfüllungsausweis in diesem Teil keine Wirkung zu, zumal dieses Recht seit 15. Mai 2002 erloschen ist. In der Beilage übersende ich Ihnen das Original der Verzichtserklärung vom 15. Mai 2002, zur Kenntnisnahme. Die Originalverzichtserklärung vom 21. Juni 2002 liegt nicht mehr im Akt auf.

Ich ersuche um Nachsicht für diese Missverständnisse, jedoch kommt meines Erachtens der Verzichtserklärung vom 15. Mai 2002 Rechtskraft zu."

Zur Wahrung des Rechtes auf Parteigehör wurde seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Schreiben vom 28. Februar 2005 dem zuständigen Finanzamt sowohl der Inhalt des Vorhaltes vom 18. Jänner als auch der Inhalt der Vorhaltsbeantwortung vom 18. Februar 2005 zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 2. März 2005 teilte die Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass zum Sachverhalt und den Ausführungen vom 18. Februar 2005 des bevollmächtigten Vertreters keine weitere Stellungnahme abgegeben wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Laut bürgerlichem Recht ist ein Vermächtnis oder Legat eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteiles besteht (§§ 535, 647 ABGB).

Ein Vermächtnis ist vielmehr eine durch letztwillige (Willens-)Erklärung erfolgte Zuwendung einer einzelnen Sache, einer oder mehrerer Sachen einer gewissen Gattung oder eines bestimmten Rechtes, wobei der Anfall eine letztwillige Verfügung voraussetzt.

Überträgt man diese allgemeinen Ausführungen auf den gegenständlichen Berufungsfall, so ergibt sich der Schluss, dass die Einräumung des unentgeltlichen lebenslänglichen Wohnrechtes an die Berufungswerberin als Vermächtnis zu qualifizieren ist.

Aus § 684 ABGB ergibt sich, dass der Legatar in der Regel zivilrechtlich gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis erwirbt. Dieses Recht wird durch den Anfall ohne Rechtshandlung für den Vermächtnisnehmers begründet (VwGH 14.1.1988, 86/16/0016 und 23.4.1992, 90/16/0214-0216).

Ein Legat bedarf daher in der Regel keiner besonderen Annahme; die Ausschlagung allerdings ist erklärungsbedürftig.

Gegenständlich ist nun strittig, ob sich die Berufungswerberin des Legates rechtsgültig entschlagen hat, oder ob sie lediglich auf die grundbücherliche Eintragung des Wohnungsrechtes, nicht aber auf das Wohnungsrecht selbst verzichtet hat.

Aufgrund der dem zuständigen Finanzamt im Erbschaftssteuerverfahren vorgelegten Verzichtserklärung vom 21. Juni 2002 und dem vorgelegten Testamentserfüllungsausweis ist die Abgabenbehörde erster Instanz zunächst richtigerweise davon ausgegangen, dass die Berufungswerberin lediglich auf die Intabulation des vermachten Wohnungsrechtes verzichtet hat; somit also ein Erwerb von Todes wegen in Form eines Vermächtnisses vorliegt. Das Finanzamt hat daher aufgrund des ihm im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannten Sachverhaltes die Erbschaftsteuer zu Recht festgesetzt.

In der Berufungsschrift vom 11. November 2002 brachte der bevollmächtigte Vertreter sodann vor, dass bereits im Mai 2002 von der Berufungswerberin auf das Wohnungsrecht verzichtet worden sei. Zum Beweis dafür legte er allerdings wiederum die bereits aktenkundige Verzichtserklärung vom 21. Juni 2002 vor, die eben lediglich den Verzicht auf die Intabulation beinhaltet.

Erst im Berufungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorhaltsbeantwortung vom 18. Februar 2005) legte der bevollmächtigte Vertreter den Sachverhalt dahingehend offen, dass aufgrund von Missverständnissen in seiner Kanzlei – die Verlassenschaft nach Berta R. ist gleichzeitig sowohl von ihm als auch seinem damaligen Mitarbeiter bearbeitet worden – zwei unterschiedliche Verzichtserklärungen eingeholt worden sind. Die erste Verzichtserklärung, datiert mit 15. Mai 2002 - diese wurde dem Unabhängigen Finanzsenat auch im Original vorgelegt - , mit welcher die Berufungswerberin auf das Wohnungsrecht

verzichtete und eine zweite Verzichtserklärung, datiert mit 21. Juni 2002, in welcher nur erklärt wurde, auf die Intabulation des Wohnungsrechtes zu verzichten.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Schluss gekommen, dass die in der Vorhaltsbeantwortung dargelegte Sachverhaltsdarstellung des bevollmächtigten Vertreters glaubwürdig ist.

Auch ist die Behörde zu dem Ergebnis gekommen, dass der wahre Parteiwille tatsächlich auf den Verzicht des Wohnungsrechtes gerichtet war. Ein Indiz dafür ist, dass die Berufungswerberin das ihr vermachte Wohnungsrecht tatsächlich nicht nutzte. Vielmehr setzte sie ihre bekundete Absicht, in ein Seniorenheim zu ziehen, in die Tat um. Eine Zentralmelderegisterabfrage hat ergeben, dass Frau Frieda R. seit 16. Oktober 2002 im Seniorenwohn- und Pflegeheim in G gemeldet ist.

Es ist also davon auszugehen, dass der Wille der Berufungswerberin darauf gerichtet war, auf das Wohnungsrecht zu verzichten und sie diesen Willen mit Erklärung vom 15. Mai 2002 auch umsetzte. Aus diesem Grunde ist die zweite von ihr mit 21. Juni 2002 unterzeichnete Erklärung als gegenstandslos zu betrachten.

Durch den Verzicht der Berufungswerberin auf das Legat wurde der (beschwerte) Erbe bzw. der Nachlass begünstigt. Das Vermächtnis ist, entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als nicht angefallen zu betrachten (VwGH 17.9.1992, 91/16/0094).

Der Erbschaftsteuerbescheid vom 4. November 2004 ist daher zu unrecht ergangen, weshalb er ersatzlos zu beheben war.

Ergänzend ist auszuführen, dass aufgrund der in der Kanzlei des bevollmächtigten Vertreters geschehenen Fehler auch der an den Bruder der Berufungswerberin, Herrn Hermann R. , ergangene Erbschaftsteuerbescheid vom 4. November 2002, unrichtig ist. Aufgrund der Tatsache, dass das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass Hermann R. mit dem berufungsgegenständlichen Legat belastet sei, wurde seitens des Finanzamtes bei der Berechnung der Erbschaftsteuer bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen das Vermächtnis in Höhe von 29.400,00 € - aufgrund des nunmehr feststehenden Sachverhaltes zu unrecht - in Abzug gebracht

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz wäre dies im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (§ 303 Abs 4 BAO) zu korrigieren.

Aus den vorstehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. April 2005