



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn B, Adresse, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. Juni 2008 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr\*\*\*, StNr\*\*\* entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie Folgt:

Die Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 wird festgesetzt mit 14 % von  
€ 31.007,00 = € 4.340,98  
zuzüglich Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 mit 3,5 % von € 20.711,00 =  
€ 724,88, somit wird **insgesamt Erbschaftsteuer in Höhe von € 5.065,86 festgesetzt.**

Der mit diesem Bescheid festgesetzte Mehrbetrag an Erbschaftsteuer von € 4.036,36 ist gemäß § 210 Abs. 1 BAO mit Ablauf eines Monats nach Zustellung der Berufungsentscheidung fällig.

### Entscheidungsgründe

#### 1. Erbanfall/letztwillige Verfügung/Verlassenschaftsabhandlung

Die am 12. Jänner 2008 verstorbenen Frau ERBLASSERIN hatte mit letztwilliger Anordnung vom 1. Mai 2007 Folgendes verfügt:

*"Mein letzter Wille*

*Im vollen Besitze meiner Geisteskräfte verfüge ich nach meinem Ableben folgendermaßen:*

*Meinen Hausanteil des Hauses in ORT/ADRESSE wo ich mit 5/12 beteiligt bin vererbe ich meinem Neffen A dem Sohn meines gefallenen Bruders C zur Gänze."*

Gesetzliche Erben nach Frau ERBLASSERIN waren ihre Neffen Herr A und Herr B. Nach Belehrung durch den Gerichtskommissär und Hinweis auf die Bestimmung des § 648 ABGB, wonach ein Vermächtnis an einem Miterben im Zweifel als Hineinvermächtnis und sohin als Erbteilungsanordnung zu werten ist, kamen Herr A und Herr B überein, dass die gesetzliche Erbfolge eintritt und das Legat als Hineinvermächtnis anzusehen ist. Beide Neffen gaben am 14. März 2008 zur Hälfte des Nachlasses eine unbedingte Erbantrittserklärung ab.

Am 5. Mai 2008 wurde nach Erstattung der Vermögenserklärung mit Aktiva in Höhe von € 92.174,35 8 (darin enthalten die erbl. Liegenschaftsanteile mit einem dreifachen Einheitswert von € 41.423,49) und Passiva von € 7.505,43 von Herrn A und Herrn B ein Erbteilungsübereinkommen mit folgendem Inhalt abgeschlossen:

*"Die Erbberechtigten kommen überein, dass die Erbteilung einvernehmlich, erbquotenmäßig und außergerichtlich erfolgt, jedoch werden die erbl. 5/12 Anteile der Liegenschaft EZ\*\*\*GB\*\*\*, von Herrn A ,,,,,, zur Gänze allein übernommen."*

Mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes X vom 7. Mai 2008 wurde der Nachlass nach Frau ERBLASSERIN Herrn A und Herrn B je zu 1/2 eingewantwortet und bestätigt, dass aufgrund des Erbteilungsübereinkommens ob den erl. Liegenschaftsanteilen das Eigentumsrecht für Herrn A einverleibt werden soll.

Auf Grund einer Nachtragsabhandlung erhöhte sich der Wert des Nachlasses auf € 97.970,01, der noch belastet war mit Masse- und Verfahrenskosten von insgesamt € 4.923,00. Bei der Tagsatzung über die Nachtragsabhandlung wurde festgehalten, dass das Erbteilungsübereinkommen vom 5. Mai 2008 unverändert bleibt.

## **2. Verfahren vor dem Finanzamt**

### **2.1. Erbschaftsteuerbescheid**

Mit Bescheid vom 23. Juni 2009 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien gegenüber Herrn B (dem nunmehrigen Berufungswerber, kurz Bw.) Erbschaftsteuer in Höhe von € 1.029,50 fest. Bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes des Bw. setzte das Finanzamt von allen Aktiva - mit Ausnahme der Liegenschaft – sowie allen Passiva und allen Verfahrenskosten die Hälfte des Wertes an und ermittelte so nach Abzug der Freibeträge eine Bemessungsgrundlage von € 10.295,32.

### **2.2. Berufung**

Gegen den Erbschaftsteuerbescheid erhob der Bw. Berufung - in einem gemeinsamen Schriftsatz mit der Berufung des Herrn A gegen dessen Erbschaftsteuerbescheid – mit folgender Begründung:

*"Eine Fehlleistung des in der Verlassenschaftssache als Gerichtskommissär fungierenden öff. Notars NOTAR bei der Formulierung des Punktes 2) des "Einantwortungsbeschlusses" vom 7.5.2008, nämlich die Wortwahl "Aufgrund des Erbteilungsübereinkommens vom 5.5.2008 wird bestätigt, daß ... ob den 5/12 Anteilen der Liegenschaft EZ\*\*\*GB\*\*\* ... das Eigentumsrecht für A geb. \*\*\*\*\* ... einverleibt wird", hat das Finanzamt zur irrtümlichen Unterstellung geführt, daß der erbl. Liegenschaftsanteil dem gesetzlichen 1/2 Erben A erst durch ein Erbteilungsübereinkommen zugefallen ist, welches nicht bei der Bemessung der Erbschaftsteuer zu berücksichtigen wäre, sondern (eventuell) nur zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen könnte (VwGH 89/16/0149).*

*Diese Unterstellung war unrichtig, weil dieser Liegenschaftsanteil dem gesetzlichen 1/2 Erben A nicht erst durch das Erbteilungsübereinkommen vom 5.5.2008, sondern auf Grund des - im Gerichtsakt befindlichen - erblasserischen Kodizills vom 1.7.2007 als "Hineinvermächtnis (s. Welser in Rummel, ABGB [3. Aufl.], Rdz 5 zu § 648) zugefallen ist. Da der - nicht bei der Bemessung der Erbschaftssteuer, wohl aber bei der Erbteilung zu beachtende - "gemeine Wert" dieses Liegenschaftsanteils in der Höhe von € 152.083,00 (um diesen Betrag wurde er am 27.6.2008 verkauft) die gesetzliche 1/2 Erbquote A's bei weitem überstieg, hatte er keine weiteren Teile des Nachlasses zu erhalten, so dass der ganze sonstige Nachlass auf Grund des Gesetzes dem anderen 1/2 Erben, B, zugefallen ist. Demnach wurde durch das Erbteilungsübereinkommen v. 5.5.2008 nur die der Rechtslage entsprechende Einigung festgehalten, also keine vom "Erbanfall" abweichende Regelung getroffen. Dieser Rechtslage hat auch die Bemessung der Erbschaftsteuer zu entsprechen- Hierzu stellen wir den*

*Antrag,*

*die angefochtenen d.o. Erbschaftssteuerbescheide vom 23.6.2008 dahin zu ändern, dass die Erbschaftssteuer für A gemäß § 8 (1) und (4) ErbStG nur von dem in der Höhe € 41.423,00 steuerlich maßgeblichen Wert der erbl. Liegenschaftsanteiles und für B gemäß § 8 (1) ErbStG vom Wert des gesamten sonstigen Reinnachlasses bemessen wird."*

## **2.3 Berufungsvorentscheidung**

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 16. Juli 2008 hielt das Finanzamt dem Folgendes entgegen:

*"Laut Einantwortungsurkunde vom 7.5.2008 wurde die Verlassenschaft den Erben je zur Hälfte eingewantwortet.  
Somit war die Berechnung der Erbschaftssteuer, ausgenommen der legierten Liegenschaft, den Erben je zur Hälfte vorzunehmen.  
Laut Erbteilungsübereinkommen vom 5.5.2008 sind die Erbberechtigten übereingekommen, dass die Erbteilung einvernehmlich, erbqotenmäßig und außergerichtlich erfolgt.  
Die Erbschaftssteuer ist grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Das ist der quotenmäßige Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der auf Grund eines Erbteilungsübereinkommens effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand.  
Die legierte Liegenschaft wurde dem Legatar also zu Recht, zusätzlich zum verbleibenden anteiligen Nachlaßvermögen, zugerechnet und der Besteuerung unterzogen.  
Aus den oben genannten Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen."*

## 2.4. Vorlageantrag

Der Berufungswerber beantragte - abermals in einem gemeinsamen Schriftsatz mit seinem Miterben - die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Im Vorlageantrag wurde ergänzend Folgendes ausgeführt:

*"Im Bereich des Erwerbes durch Erbanfall bzw. durch Vermächtnis bzw. auf Grund eines Pflichtteils gründet sich die Steuerpflicht auf durch das Zivilrecht geregelte Tatbestände (sagt der VwGH in GZ. 99/16/0024 unter Hinweis auf Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschaft- und Schenkungssteuer, Rz 2 Abs. 3 zu § 2). Also hätte sich der do. Sachbearbeiter über die betreffenden Bestimmungen des Zivilrechts informieren müssen und dazu nur die in unserer Berufung zitierte Textstelle Welser in Rummel, ABGB [3. Aufl.], Rdz 5 zu § 648 zu lesen brauchen, welche lautet:*

*Vermächtnisse an einen Erben sind jedoch im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern "Hineinvermächtnisse" (unechte Prälegate), dh auf den Erbteil anzurechnen (GIU 13,; aA Kralik, ErbR 208; Echer in Schwimann2 Rz 3; Zankl, Erbrecht5,51), so daß bloße Teilungsanordnung vorliegt, Ehrenzweig, FamuErbR 538; JBl 1953, 236, s Rz 4 zu § 550; aA Kralik, ErbR 208; vgl. auch das Aufgriffsrecht, Weiß in Klang 499. Es entsteht ein schuldrechtl Anspruch auf die Teilungsart, s. Rz 7 Anh zu § 550. Gebraucht aber der Testator den Begriff "Vorausvermächtnis", so ist mangels anderer Anhaltspunkte echtes Prälegat anzunehmen, JBl 1953, 236. Zur Abgrenzung vgl. auch Eigner, Einzelzuwendungen an die Erben, NZ 1980, 142. Hat der Erblasser einem Erben die Sache eines Miterben vermacht, s § 662, u wurde diese Sache in das Nachlaßinventar aufgenommen, so hat der belastete Erbe ein rechtl Interesse auf Feststellung seines Eigentumsrechts, JBl 1958, 75.*

*Da also die letztwillige Verfügung der Erblasserin, wonach ihr 5/12 Hausanteil A zufiele, kein "Vorausvermächtnis" sondern ein "Hineinvermächtnis" war und der "gemeine Wert" dieses Hausanteils im Betrag von € 152.083,00 (um welchen er verkauft wurde) den Wert des sonstigen Nachlasses (also die gesetzliche 1/2-Erbquote A's) bei weitem überstieg, hatte A keine weiteren Teile des Nachlasses zu erhalten, so dass der gesamte sonstige Nachlass auf Grund des Gesetzes dem übrigen 1/2-Erben, also mir, B, zugefallen ist und sohin durch das Erbteilungsübereinkommen vom 5.5.2008 nur die der Rechtslage entsprechende Einigung festgehalten und keine vom "Erbfall" abweichende Regelung getroffen wurde. Demgemäß wolle die Behörde II. Instanz dem in der Berufung gestellten*

*Antrag,*

*die angefochtenen d.o. Erbschaftssteuerbescheide vom 23.6.2008 dahin zu ändern, dass die Erbschaftssteuer für A gemäß § 8 (1) und (4) ErbStG nur von dem in der Höhe € 41.423,00 steuerlich maßgeblichen Wert des erbl. Liegenschaftsanteiles und für B gemäß § 8 (1) ErbStG vom Wert des gesamten sonstigen Reinnachlasses bemessen werde, entsprechen."*

## 3. Verfahren vor dem UFS

Mit Vorhalt vom 15. Juni 2012 teilte die Referentin des Unabhängigen Finanzsenat dem Bw. mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, den angefochtenen Bescheid abzuändern und die Erbschaftsteuer insgesamt mit € 5.065,86 (anstatt bisher € 1.029,50) festzusetzen. Für die Abgaben einer allfälligen Stellungnahme wurde dem Bw. eine Frist von einem Monat ab Zustellung des Vorhaltes eingeräumt, die ungenützt verstrichen ist.

---

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Erbanfall bedeutet nach den §§ 536 und 545 ABGB die Entstehung des Erbrechts, die grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers eintritt (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 2). Erbrecht ist gemäß § 532 ABGB das ausschließliche, dingliche und gegen jedermann wirkende Recht, die ganze Verlassenschaft oder einen Bruchteil der ganzen Verlassenschaft in Besitz zu nehmen. Aufgrund des Erbrechtes entsteht dem zur Erbschaft Berufenen ein Rechtsanspruch auf die Inbesitznahme der Erbschaft, und zwar mit dem Anteil, der seinem Erbrechtstitel entspricht. Dieser Anspruch bezieht sich grundsätzlich nur auf den jeweils zustehenden ideellen Anteil selbst, nicht aber auf einzelne Gegenstände des Nachlassvermögens. Der Erbe übt sein Erbrecht auf Grund seines Erbrechtstitels (Berufungsgrundes) durch die Abgabe der Erbantrittserklärung aus. Die Erbantrittserklärung ist die gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene, einseitige und unwiderrufliche Erklärung, eine Erbschaft anzunehmen (Fellner, a.a.O., Rz 11).

Die Abgabenbehörde ist an die gerichtliche Feststellung der Erbenqualität gebunden (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020, und VwGH 25.6.1992, 91/16/0045). Die Abgabenbehörde ist also mit Ausnahmen wie Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungsurkunden zu Grunde gelegten Erbantrittserklärungen gebunden (VwGH 26.1.1995, 89/16/0149).

Nachständiger Rechtsprechung des VwGH ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also mit der Abgabe der Erbantrittserklärung, erfüllt. Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Erbanfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbsantrittserklärung Gebrauch macht (Fellner, a.a.O., Rz 12 zu § 2).

Der dem Erbteil entsprechende Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand gilt als angefallen (Fellner, a.a.O., Rz 23 zu § 2; VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022, und VwGH 3.10.1996, 95/16/0191).

Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (VwGH 27.1.1999, 98/16/0361, 0362).

Die letztwillige Anordnung der Erblasserin vom 1. Mai 2007 enthält keine Erbseinsetzung. Auch hat die Erblasserin nicht über ihr gesamtes Vermögen Verfügungen getroffen, sondern hat sie nur einem ihrer gesetzlichen Erben ihre Liegenschaftsanteile vermacht. Es ist deshalb die gesetzliche Erbfolge eingetreten und haben sowohl Herr A als auch Herr B auf Grund des Gesetzes Erbantrittserklärungen zu einer Hälfte des Nachlasses abgegeben, die vom Gericht angenommen wurden. Auf Grund der Bindungswirkung hat somit die Besteuerung grundsätzlich entsprechend der Erbquote zu erfolgen. Das bedeutet, dass die nicht vom Vermächtnis erfassten Vermögensgegenstände bei beiden Erben entsprechend der Erbquote wertmäßig zu erfassen sind. Dem Berufungsbegehren, die Erbschaftsteuer für Herrn A nur vom steuerlichen Wert der Liegenschaft und die Erbschaftsteuer für Herrn B nur vom Wert des gesamten sonstigen Reinnachlasses zu bemessen, kann daher nicht Rechnung getragen werden.

Lediglich hinsichtlich der Liegenschaftsanteile stellt sich die Frage, ob es sich beim gegenständlichen Vermächtnis um ein Vorausvermächtnis oder um ein Hineinvermächtnis (eine bloße Teilungsanordnung) handelt. Für die Besteuerung ist dabei entscheidend, ob ein Vorausvermächtnis im eigentlichen Sinn (echtes Vorausvermächtnis) vorliegt, dass die Gesamtheit der Erben belastet, somit auch den Vermächtnisnehmer in seiner Eigenschaft als Miterben nur im Ausmaß seiner Erbquote. Ein unechtes Vorausvermächtnis (Hineinvermächtnis) wird zur Gänze auf den Anteil des damit begünstigten Erben angerechnet. Seiner Rechtsnatur nach ist es nach herrschender Ansicht eine bloße Teilungsanordnung (vgl. dazu VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022; UFS 22.03.2006, RV/0220-K/05).

Zur Unterscheidung zwischen einem Vorausvermächtnis und einer bloßen Teilungsanordnung kann auch auf die vergleichbare deutsche Rechtslage zurückgegriffen werden. So hat der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 1.4.1992, II R 21/89, BStBl. 1992 II 669, ausgeführt, die Teilungsanordnung regle die Auseinandersetzung unter den Miterben. Sie ordne an, welche Gegenstände einem Miterben aus dem Nachlass zukommen sollten ohne ihn wertmäßig zu begünstigen; der zugeteilte Gegenstand werde deshalb wertmäßig auf den Erbteil des Miterben angerechnet. Demgegenüber liege ein Vorausvermächtnis vor, wenn dem Begünstigten zusätzlich zu seinem Erbteil ein Vermögensvorteil zugewendet werden soll, den er sich (im Gegensatz zur Teilungsanordnung) nicht auf seinen Erbteil anrechnen lassen müsse. Für die Abgrenzung zwischen Teilungsanordnung und Vorausvermächtnis sei demnach entscheidend, ob die zu beurteilende Regelung zu einer Wertverschiebung bei den Erbquoten

führe. Hat der Erblasser einem Miterben Gegenstände zugewiesen, deren Wert objektiv höher ist, als diesem seiner Quote nach bei der Auseinandersetzung zukäme, so komme es darauf an, ob der Erblasser subjektiv dem durch die Anordnung begünstigten Miterben zusätzlich zu seinem Erbteil auch noch den Mehrwert zuwenden wollte (dann Vorausvermächtnis), oder ob nach seinem Willen eine Wertverschiebung dadurch ausgeschlossen sein soll, dass der Bedachte hinsichtlich des Mehrwerts den übrigen Miterben Wertausgleich aus seinem eigenen Vermögen zahlen muss.

Der Erblasser kann auch einem oder mehreren (Mit-)Erben ein Vermächtnis hinterlassen, der insoweit als Legatar zu betrachten ist (§ 648 ABGB). Wollte der Erblasser dem Miterben den Mehrwert zusätzlich zu seinem Erbteil zuwenden, spricht man vom (echten)

Vorausvermächtnis. Soll eine Wertverschiebung dadurch ausgeschlossen sein, dass die Zuwendung auf den Erbteil anzurechnen ist, liegt ein Hineinvermächtnis vor, das seinem Wesen nach kein Vermächtnis, sondern eine Erbteilungsvorschrift sein soll, die die Erben untereinander verpflichtet (so die E 5 Ob 312/61; RIS-Justiz RS0014965). Auch in diesem Fall wird der Erbe zugleich Legatar (6 Ob 189/98g = SZ 71/166; Apathy in KBB3 § 648 Rz 3 mwN). Die Abgrenzung zwischen Voraus- und Hineinvermächtnis ist nach den allgemeinen Auslegungsregeln für Vermächtnisse (§§ 655 ff ABGB) vorzunehmen. Als das wesentlichste Abgrenzungskriterium wurde erachtet, ob der Erblasser denjenigen Erben, den er mit einem Vermächtnis bedacht hat, wertmäßig vor den anderen Erben begünstigen wollte (vgl. OGH 15.12.2010, 1Ob108/10d).

Im gegenständlichen Fall haben beide Miterben die letztwillige Anordnung der Erblasserin einvernehmlich dahingehend interpretiert, dass die Erlasserin kein Vorausvermächtnis zu Gunsten Herrn X verfügt hat, sondern ein Hineinvermächtnis gewollt war. Das bedeutet, dass der Wert der erbl. Liegenschaftsanteile von Herrn X in dessen Erbquote einzurechnen war und er die Liegenschaftsanteile nicht zusätzlich zur Hälfte des sonstigen Nachlassvermögens zu erhalten hatte. Wie auch in der Berufung ausgeführt sind Vermächtnisse an einen Erben im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern "Hineinvermächtnisse" (unechte Prälegate), dh sie sind auf den Erbteil anzurechnen, sodass bloße Teilungsanordnung vorliegt (vgl. dazu auch VwGH 22.1.1987, 86/16/0021).

In dem eben genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof bestätigt, dass auch dann, wenn der Erblasser eine verbindliche Teilungsanordnung getroffen hat, die Besteuerung entsprechend der Erbquoten vorzunehmen ist und es nicht entscheidend ist, welchem Erben letztendlich die einzelnen Nachlassgegenstände zukommen.

Bei einem Hineinvermächtnis (Teilungsanordnung) hat also die Besteuerung gerade nicht nach den effektiv zugewiesenen Vermögensgegenständen zu erfolgen (wie im Ergebnis von den beiden Berufungswebern begehrt wird), sondern sind sämtliche Nachlaßgegenstände (somit inklusive der vermachten Liegenschaftsanteile) bei beiden Erben entsprechend der Erbquote zu erfassen.

Es ist daher die Erbschaftsteuer für den Erwerb des Bw. wie folgt neu zu berechnen:

steuerpflichtiger Erwerb lt. angefochtenem Bescheid	€ 10.295,32
zuzüglich steuerlicher Wert der 1/2 der erbl. Liegenschaftsanteile	€ 20.711,74
<hr/>	
steuerpflichtiger Erwerb (gerundet gemäß § 28 ErbStG 1955)	€ 31.007,00
Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955	
14 % von € 31.007,00=	€ 4.340,98
zuzüglich Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955	
3,5 % von € 20.711,00=	€ 724,88
somit <b>Erbschaftsteuer gesamt</b>	<b><u>€ 5.065,86</u></b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juli 2012