



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CK, Adr, vertreten durch PZP Steuerberatung GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4910 Ried, Am Burgfried 14, vom 28. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 25. August 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Erbschaftssteuer mit **34.488,50 €** festgesetzt wird.

Im Übrigen lautet der Spruch dieser Berufungsentscheidung wie in der Berufungsvor-entscheidung vom 30. Juli 2010:

Gemäß § 29 Abs. 1 ErbStG wird die jährliche Steuerleistung mit 4.955,50 € festgesetzt.

Die Erbschaftssteuer ist jährlich im Voraus jeweils am 4. Juni eines Kalenderjahres fällig.

Die Festsetzungen erfolgen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

### Entscheidungsgründe

Am 4. Juni 2007 ist RWB verstorben.

In ihrem **Testament vom 21. September 2005** hat RWB zunächst ihre beiden Kinder EK und CK zu gleichteiligen Erben ihres gesamten Nachlassvermögens eingesetzt.

Die letztwillige Verfügung war jedoch wie folgt ausgestaltet:

Drittens: Gleichzeitig vermache ich als Vorausvermächtnis meinem Sohn EK ...

Kommanditanteile, unbewegliches Vermögen ... mit der Auflage gemäß § 709 ABGB

1. sämtliche meinen dereinstigen Nachlass belastenden Verbindlichkeiten in seine alleinige Haftungs- und Zahlungspflicht zu übernehmen und
2. an meine Tochter CK eine monatliche Versorgungsrente im Betrag von netto 4.000,00 € auf die ganze weitere Lebensdauer wertgesichert zu bezahlen.

Viertens: Sollte meine Tochter CK über die ihr auf Grund der vorstehenden letztwilligen Verfügungen zukommenden Vermögenswerte hinaus irgendwelche Forderungen gegen den Nachlass oder einen Erben stellen (zB aus dem Titel ihres Pflichtteilsrechtes) oder die Schätzung und Inventarisierung meines Nachlassvermögens beantragen, beschränke ich sie auf ihren gesetzlichen Pflichtteil, in den sie sich alle anrechenbaren Vorempfänge anrechnen lassen muss, und entziehe ihr demgemäß alle übrigen vorstehenden Zuwendungen und widerrufe ihre Erbeinsetzung.

Im Zuge der **Verlassenschaftsabhandlung am 21. Oktober 2008** hat sich die erbl. Tochter CK - vorbehaltlich des ihr nach dem Gesetz zukommenden Pflichtteilsrechtes – zunächst des Erbrechtes entschlagen. Der erbl. Sohn EK hat zum gesamten Nachlass die unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Beide Parteien haben die Kenntnisnahme der im Testament verfügbaren Vermächnisse bestätigt.

Zur gänzlichen Berichtigung der Pflichtteils- und Legatsansprüche der erbl. Tochter CK haben die Parteien aber ein **Pflichtteilsberichtigungsübereinkommen** mit folgendem, wesentlichen Inhalt geschlossen:

Der erbl. Sohn EK verpflichtet sich in Pkt. I eine monatliche Versorgungsrente im Betrag von 4.000,00 € (hinsichtlich dieser Versorgungsrentenforderung vereinbaren die Parteien deren grundbücherliche Sicherstellung und eine Akontozahlung in Höhe von 154.000,00 €) und in Pkt. III einen Betrag von 150.000,00 € zu bezahlen.

Mit **Erbschaftssteuerbescheid vom 25. August 2009** hat das Finanzamt sodann der Tochter CK für ihren steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen in Höhe von 669.436,66 € (Legat Versorgungsrente) vorläufig Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von 66.943,60 € vorgeschrieben.

### **Berufung vom 28. September 2009**

Dagegen hat CK, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, Berufung erhoben, weil die Steuerpflicht erst nach dem 1. August 2008 entstanden sei. Außerdem ersucht die Bw die Erbschaftssteuer gemäß § 29 Abs. 1 ErbStG vom Jahreswert der Leistung vorzuschreiben

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2010** hat das Finanzamt der Berufung teilweise stattgegeben und die ErbSt endgültig für die Jahre 2007 bis 2010 mit insgesamt

19.622,00 €, jährliche Steuerleistung gemäß § 29 Abs. 1 ErbStG ab 2011 4.955,50 €, festgesetzt. Bei der Versorgungsrente handle es sich um die Erfüllung des Legatsanspruches, für den die Steuerschuld mit dem Todestag am 4. Juni 2007 entstanden sei.

Daraufhin hat die Bw am 23. August 2010 die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragt, weil die Bw ihren Pflichtteil geltend gemacht, jedoch das Legat der Versorgungsrente nicht angenommen habe. Die vom Finanzamt zitierte Formulierung „... als auch der Legatsansprüche ...“ sei nur aus juristischer Vorsicht gewählt worden.

### **UFS Verfahren**

Der Gerichtskommissär hat über Befragen dargelegt, dass die Verlassenschaftsabhandlung nur nach Bereinigung größerer Differenzen zu einem Abschluss gekommen ist. Wann die Bw ihren Pflichtteil erstmals ernsthaft geltend gemacht habe, könne nicht terminisiert werden.

Mit Schreiben vom 22. Mai 2013 hat die Bw ihren Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen und ergänzt:

Die Bw habe von Anfang an das Legat nicht in Form einer Rente sondern zur Gänze als einmalig auszuzahlender Fixbetrag erhalten wollen. Sie habe sich jedoch nicht durchsetzen können und sich daher des Legates entschlagen und auf den Pflichtteil zurückgezogen. Im Pflichtteilberichtigungsübereinkommen sei der Bw zur Sicherung ihres Lebensstandards zwar wiederum eine Rente eingeräumt worden, worin jedoch keine Umgehung zu erblicken sei. Damit sei ein anderes Recht durch Vereinbarung begründet worden. Die Auslegung als Legat würde die Parteien in deren Privatautonomie beschneiden.

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

Eingangs wird festgestellt, dass die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Zif. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) durch den Verfassungsgerichtshof mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft getreten ist und die verfassungswidrige Bestimmung auf zuvor verwirklichte Tatbestände weiterhin anzuwenden ist.

Gemäß § 1 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der ErbSt.

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

Nach § 2 Abs. 2 Zif. 2 ErbStG gilt auch als vom Erblasser zugewendet, was jemand infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage erwirbt.

Gemäß § 12 ErbStG entsteht die Steuerschuld grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers, jedoch für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der

Geltendmachung (Abs.1 lit. b) und in den Fällen des § 2 Abs. 2 Zif. 2 mit dem Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage.

Daraus ergibt sich im konkreten Fall die alleinige Streitfrage, wann hinsichtlich der Versorgungsrente der Erwerb von Todes wegen verwirklicht wurde bzw. die Steuerschuld für die Bw entstanden ist.

Das Finanzamt geht in seinem Bescheid davon aus, dass die Versorgungsrente von der Erblasserin als Legat zugewendet wurde. Damit sei die Steuerschuld mit dem Tod der Erblasserin vor dem 31. Juli 2008 entstanden und Erbschaftssteuerpflicht gegeben. Demgegenüber vertritt die Bw die Auffassung, dass die Rente zur Abgeltung des im Pflichtteilsberichtigungsübereinkommen am 21. Oktober 2008 geltend gemachten Pflichtteils vereinbart wurde. Somit sei die Steuerschuld erst nach dem Stichtag des 31. Juli 2008 entstanden und Steuerfreiheit zuzubilligen.

Lt. Aktenlage hat die Erblasserin die Bw und ihren Bruder EK testamentarisch zu gleichteiligen Erben eingesetzt. Allerdings hat die Erblasserin ihrem Sohn EK alle wesentlichen Vermögensteile ihres Nachlasses ausdrücklich als Vorausvermächtnis hinterlassen. Dieses Vermächtnis hat die Erblasserin mit einer Auflage gemäß § 709 ABGB beschwert, wodurch die Bw eine Versorgungsrente auf ihre Lebensdauer erhalten sollte.

Ein Erblasser kann Erben und Legatäre durch eine Auflage (§ 709 ABGB) belasten. Auflage ist die einer letztwilligen Verfügung hinzugefügte Nebenbestimmung, durch die ein Zuwendungsempfänger zu einem Verhalten verpflichtet wird. Gemäß § 650 ABGB steht es einem Erblasser aber auch frei, einen Legatar zur Erfüllung eines Vermächtnisses an einen anderen Vermächtnisnehmer zu verpflichten (Untervermächtnis oder Sublegat).

Die Auflage ist der rechtsverbindliche Auftrag an den Bedachten zu einem bestimmten Verhalten, die Auflage begründet aber keinen Rechtsanspruch Dritter. Vom Vermächtnis unterscheidet sich die Auflage dadurch, dass es ihr an einem Begünstigten fehlt, der die Auflage im eigenen Interesse geltend machen kann. Steht das Recht einem Begünstigten selbst zu, liegt Vermächtnis vor (siehe Spruzina in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 709 Rz. 5, mit Beispielen). Anders als die Bedingung ist die Auflage durch Klage erzwingbar, wenn ein Auflageberechtigter vorhanden ist. Dies darf jedoch bei der letztwilligen Verfügung nicht der Begünstigte sein, sonst läge Vermächtnis vor (Koziol/Welser bürgerliches Recht II 462).

Aufgrund dieser rechtlichen Ausführungen liegt daher im konkreten Fall keine Auflage im eigentlichen Sinn sondern eindeutig ein (Unter-)Vermächtnis vor, da die Bw als aus der Auflage Begünstigte die dem Bruder auferlegte Leistung der Versorgungsrente durchsetzen kann. Das vorliegende Testament der Erblasserin stellt somit im Ergebnis vor allem eine Tei-

lungsanordnung dar, indem die Erblasserin ihren Kindern und gleichteiligen Erben hinsichtlich des wesentlichen Nachlassvermögens Legate ausgesetzt hat.

Im Sinne des § 553 ABGB ist ein Vermächtnis (Legat) die letztwillige Zuwendung einer bestimmten Sache.

Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar gleich nach dem Tod des Erblassers das Recht auf das Vermächtnis. Der Vermächtnisnehmer leitet seinen Anspruch direkt vom Erblasser ab. Das Vermächtnis bedarf also keiner besonderen Annahme. Das Vermächtnis wird durch den Anfall ohne Rechtshandlung bzw. ohne besondere Erwerbshandlung des Vermächtnisnehmers erworben. Wird ein Vermächtnis angenommen, so ist die Steuerschuld dann (mit dem Tod des Erblassers) entstanden.

Auch bei Vermächtnissen ist die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbfalles zurückzubeziehen. Zu besteuern ist somit der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern. (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 12 Rz. 8)

Eine Annahme eines Vermächtnisses kann aber auch durch konkludentes Handeln erfolgen.

Da die Bw lt. Pflichtteilsberichtigungsübereinkommen tatsächlich jene Versorgungsrente (in gleicher Höhe) erhält, wie sie ihr von der Erblasserin testamentarisch hinterlassen wurde, kann die Bw nicht behaupten, das ihr zugedachte Legat nicht angenommen bzw. ausgeschlagen zu haben.

Nur bei einem Verzicht, bei welchem der beschwerte Erbe oder der Nachlass endgültig begünstigt würde, wäre das Vermächtnis als nicht angefallen zu betrachten.

Es wäre auch nicht nachvollziehbar, warum die Bw das ihr im Testament Zugedachte zunächst ausschlägt, um es als Pflichtteil in gleicher Weise wieder zu beanspruchen. Unter Bedachtnahme auf das soeben Gesagte, liegt daher nahe, dass der vorrangige Grund für die gewählte Vorgehensweise die Steuerersparnis gewesen ist. Im Erbschaftssteuerrecht ist aber primär auf den Willen des Erblassers und nicht – wie von der Bw eingewendet – auf die Privatautonomie der Erben abzustellen. Die mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld kann somit auch durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, wie ein Pflichtteilsberichtigungsübereinkommen, nicht mehr beseitigt werden.

Soweit die Bw einwendet, sie habe sich vorbehaltlich des ihr nach dem Gesetz zukommenden Pflichtteilsrechtes des Erbrechtes entschlagen und die Rente daher ausschließlich zur Abgeltung ihres Pflichtteils erhalten, ist ihr überdies entgegenzuhalten:

Nach § 774 ABGB kann der Pflichtteil in Gestalt eines Erbteiles oder Vermächnisses hinterlassen werden.

Gemäß § 787 Abs. 1 ABGB wird alles, was die Noterben durch Legate oder andere Verfügungen des Erblassers wirklich aus der Verlassenschaft erhalten, bei Bestimmung ihres Pflichtteils in Rechnung gebracht.

Wird jemand zum Erben eingesetzt, dem auch ohne letzte Willenserklärung das Erbrecht ganz oder zum Teile gebührt hätte, so ist er gemäß § 808 ABGB nicht befugt, sich auf die gesetzliche Erbfolge zu berufen und dadurch die Erklärung des letzten Willens zu vereiteln. Er muss die Erbschaft entweder aus dem letzten Willen antreten, oder ihr ganz entsagen. Personen aber, denen ein Pflichtteil gebührt, können die Erbschaft mit Vorbehalt ihres Pflichtteiles ausschlagen.

Der Pflichtteilsberechtigte ist also dann, wenn der Pflichtteil gemäß § 774 ABGB in Gestalt eines Erbteiles oder Vermächnisses hinterlassen wird, Erbe oder Vermächtnisnehmer. Er wird kraft letztwilliger Verfügung des Erblassers zum Erben oder Vermächtnisnehmer. Setzt aber der Erblasser den Pflichtteilsberechtigten nicht zum Erben ein und bedenkt er ihn auch nicht mit einem Vermächnis, dann hat der „Noterbe“ nur einen schuldrechtlichen Anspruch gegen die Verlassenschaft (VwGH vom 8. Juni 1972, 1627/71).

§ 808 ABGB gibt dem Noterben entgegen der allgemeinen Regel bloß das Recht, den zugewendeten Erbteil teilweise, dh. soweit er den Pflichtteil deckt, lastenfrei anzunehmen, ... während in Höhe der durch Erbteil oder Legat zugewendeten Deckung kein Geldanspruch geltend gemacht werden kann (Rummel ABGB Kommentar, § 808 Rz. 3).

Herrschende Lehre und Rechtsprechung legen diese Bestimmung dahingehend aus, dass der Pflichtteilsberechtigte den letztwillig zugewandten Erbteil im Ausmaß des Pflichtteils unbelastet annehmen und die darüber hinausgehende Zuwendung ausschlagen kann, er jedoch nicht berechtigt ist, einen reinen Geldanspruch geltend zu machen (Spruzina in Kletecka/Schauer, ABGB-ON § 808 Rz. 8).

**Dies bedeutet im Ergebnis, der Erblasser hat das Recht zu bestimmen, wie er den Pflichtteil hinterlässt. Die letztwillige Abdeckung des Pflichtteiles durch Vermächnis bindet den Pflichtteilsberechtigten. Umgekehrt hat auch der Erbe kein Recht, die Erfüllung des Legats zu verweigern und stattdessen den Geldpflichtteil zu leisten.** Da im Erbrecht immer der tatsächliche Wille des Erblassers

ausschlaggebend ist, muss sich der Erbe die Pflichtteilsdeckung durch Erbteil oder Vermächtnis auch dann gefallen lassen, wenn die letztwillige Pflichtteilsdeckung „unerwünscht“ ist.

In diesem Zusammenhang gilt es auch zu bedenken: Solange der Legatar (Bruder) das mit einem Sublegat belastete Legat nicht ausgeschlagen hat, bleibt er dem Sublegatar verpflichtet. Nimmt der Vermächtnisnehmer das Legat an, so muss er auch das ihm aufgetragene Untervermächtnis erfüllen.

Nicht zuletzt vertritt das BMF in einem Protokoll über die Bundessteuertagung 2004 die Ansicht, dass ein Erwerb einem Legatempfang gleichzuhalten ist, wenn eine Teilungsanordnung einem Auftrag im Sinne des § 709 ABGB entspricht (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 2 Rz. 30a).

Den bisherigen Rechtsausführungen ist es offenbar zuzuschreiben, dass die Bw die Versorgungsrente tatsächlich zur gänzlichen Berichtigung ihrer Pflichtteils- und Legatsansprüche erhalten hat.

Das Finanzamt ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die Steuerschuld im gegenständlichen Fall gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG bereits mit dem Tod der Erblasserin am 4. Juni 2007 entstanden ist, sodass die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG trotz der Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof mit Ablauf des 31. Juli 2008 anzuwenden ist.

Dem Grunde nach war die gegenständliche Berufung daher nicht gerechtfertigt.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist anzumerken, dass das im § 29 Abs. 1 ErbStG eingeräumte Wahlrecht in jedem Stadium des Verfahrens geltend gemacht werden kann. Es kann somit vom Steuerpflichtigen auch noch im Rechtsmittelverfahren ausgeübt werden. Die Ausübung des Wahlrechtes bindet den Steuerpflichtigen und die Abgabenbehörde von dem Zeitpunkt an, in dem er einen solchen Antrag gestellt hat. Im Steuerbescheid ist eine besondere Fälligkeit der einzelnen Jahressteuerbeträge anzuführen.

(siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 29 Rzn. 8, 9, 14).

Im Übrigen hat die Bw keine Einwände gegen die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Steuerberechnung insbesondere der Höhe und der Art nach vorgebracht, sodass sie übernommen werden kann.

Die ErbSt lt. Spruch dieser Berufungsentscheidung berechnet sich daher wie folgt:

2007

4.755,50 €

---

2008 bis 2013 (6 Jahre á 4.955,50 €)	29.733,00 €
Summe	<hr/> 34.488,50 €

Nicht zuletzt darf die Berufungsentscheidung einen vorläufigen Bescheid durch einen endgültigen ersetzen (Ritz, BAO, § 289 Tz. 42).

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 27. Juni 2013