

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 7. September 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 5. August 2004 betreffend Schenkungssteuer (Erwerb von Sohn-3) entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Im Frühjahr 2002 verstarb Max-Mustermann (in der Folge: Erblasser, Erbl.) unter Hinterlassung eines gültigen schriftlichen Testamento vom 23. April 1999. Darin hatte der Erblasser seine Gattin, die nunmehrige Berufungserberin (im Folgenden: Bw.), als Alleinerbin eingesetzt. Den drei ehelichen Söhnen Max-1, Max-2 und Max-3 vermachte der Erbl. zur Deckung ihrer Pflichtteilsansprüche jeweils zu gleichen Teilen die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft A-Stadt, A-Straße-1, sowie seine Anteile an der Liegenschaft B-Stadt, B-Straße-2. Weitere Verfügungen enthält das Testament nicht.

Im Verlassenschaftsverfahren bevollmächtigten die Bw. und die erbl. Söhne einen am Wohnsitz der Söhne ansässigen Notar mit der Wahrung ihrer Interessen und der Durchführung des Nachlassverfahrens. Vor diesem Notar erstatteten sie dann ein eidesstättiges Vermögensbekenntnis und schlossen im Anschluss daran ein, in einer gesonderten Urkunde festgehaltenes und der Verhandlungsschrift beigelegtes, Pflichtteilsübereinkommen. Nach dem Inhalt dieser Vereinbarung übertrug die Bw. "entsprechend der letztwilligen Anordnung des Erblassers sowie der weiteren mündlichen Erklärungen mit Ergänzung seines letzten Willens" die Liegenschaft A-Stadt, A-Straße-1, ihrem Sohn Max-3, sowie die Anteile an der Liegenschaft B-Stadt, B-Straße-2, nach einem

bestimmten Aufteilungsschlüssel an alle drei Söhne. Aufgrund dieser Vereinbarung würden die Söhne die genannten Liegenschaften samt Vorteil und Gefahren, Nutzen und Lasten ab dem erbl. Todestag in ihr künftiges Eigentum übernehmen. In der Folge räumten die erbl. Söhne aufgrund der "mündlichen letztwilligen Anordnung" des Erbl. ihrer Mutter, der Bw., ob den zugewiesenen Liegenschaftsanteilen das lebenslange, unentgeltliche Fruchtgenussrecht dergestalt ein, dass ihr 20,4 % der daraus erfließenden Einnahmen zukommen sollten. Die drei erbl. Söhne bestätigten, dass mit der Liegenschaftszuweisung ihre Pflichtteilsansprüche voll abgegolten wären. Weiters verpflichtete sich der erbl. Sohn Max-3, seinem Bruder Max-2 eine Abfindungszahlung in Höhe von € 36.336,42 zu leisten. Die erbl. Witwe hingegen übernahm den gesamten übrigen Nachlass, insbesondere den Hälftenanteil des Erbl. am gemeinsam bewohnten Einfamilienhaus in C-Dorf. Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 11. September 2003 wurden die Erklärungen der erbl. Söhne, ihren gesetzlichen Pflichtteil in Anspruch zu nehmen, zur Kenntnis sowie die zum ganzen Nachlass abgegebene unbedingte Erbserklärung der Bw. unter Anerkennung des Erbrechtes zu Gericht angenommen. In diesem Sinne wurde mit gleichem Datum aufgrund der aus dem Berufungsgrund des Testamente von der Bw. abgegebenen unbedingten Erbserklärung dieser der Nachlass des Erbl. eingearbeitet.

Über Vorhalt des Finanzamtes Klagenfurt (FA) gab der von den Beteiligten weiterhin bevollmächtigte Notar bekannt, dass der monatliche Wert des der Bw. eingeräumten Fruchtgenussrechtes € 153,00 betragen würde.

Vom Alter der Bw. ausgehend errechnete das FA den kapitalisierten Wert dieses Rechtes mit € 23.868,00 und setzte der Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid für deren Erwerb von ihrem Sohn Max-3 Schenkungssteuer (ScheSt) in Höhe von € 563,70 fest. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Steuer legte das FA wie folgt dar:

• Fruchtgenussrecht (Anm.: ein Drittel von € 23.868,00)	7.956,00
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-440,00
• steuerpflichtiger Erwerb	7.516,00
• davon Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 7,5%	563,70

In ihrer dagegen fristgerecht erhobenen Berufung brachte die Bw. vor, dass eine Schenkung nicht vorliege, da der Erblasser im schriftlichen und mündlichen Testament den Nachlass genau geregelt hätte und daher die Aufteilung vollinhaltlich der letztwilligen Verfügung entsprochen habe.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und führte aus, dass der Bw. mit dem schriftlichen Testament vom 23. April 1999 kein Fruchtgenussrecht eingeräumt worden wäre.

Innerhalb der Frist des § 276 Bundesabgabenordnung stellte die Bw. (sinngemäß) den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wendete nochmals ein, das Fruchtgenussrecht sei im mündlichen Testament anerkannt und geregelt worden.

Da sich weder dem der Berufungsbehörde vorgelegten Bemessungsakt noch dem beim Gericht angeforderten Verlassenschaftsakt Hinweise auf das Vorliegen eines formgültigen mündlichen Testamentes und auf den Zeitpunkt der Abgabe der unbedingten Erbserklärung durch die Bw. entnehmen ließen, erging ein weiterer Vorhalt an den beteiligten Notar. Hinsichtlich der Frage betreffend die vermisste Erbserklärung gab der Notar an, dass offensichtlich durch einen Fehler in der Textverarbeitung ein Textbaustein in der Eingabe an das Gericht gelöscht worden wäre. Allein die Vorlage des Vermögensbekenntnisses impliziere schon den Willen der Bw., sich unbedingt zur Erbin zu erklären. Auch sei der Wille der Bw., sich zum gesamten Nachlass unbedingt zur Erbin zu erklären, überdies im Pflichtteilsübereinkommen durch die Bezeichnung als Alleinerbin eindeutig zum Ausdruck gekommen, und sei der Mangel dann durch die Rechtskraft des Mantelbeschlusses und der Einantwortungsurkunde des Gerichtes geheilt worden. Wann genau die präzise mündliche Regelung betreffend die Abdeckung der Pflichtteilsansprüche erfolgt sei, könne nicht mehr angegeben werden. Eine Urkunde darüber sei nicht errichtet worden, ebenso würden taugliche Testamentszeugen fehlen, da diese Gespräche nur zwischen den Beteiligten erfolgt wären. Um dem letzten Willen des Erbl. zu entsprechen, sei daher im Zuge des Abhandlungsverfahrens ein Pflichtteilsübereinkommen getroffen worden, mit welchem die **Anordnungen** und **Wünsche**, die der Erbl. mündlich geäußert hätte, erfüllt werden konnten. Die Beteiligten hätten den Wunsch des Erbl. als bindend angesehen und sohin die entsprechenden Vereinbarungen getroffen. So hätte der Sohn Max-3 die Liegenschaft A-Stadt, A-Straße-1, alleine erhalten und seinem Bruder Max-2 dafür einen Abfindungsbetrag zu bezahlen gehabt. Die Anteile an der weiteren Liegenschaft B-Stadt, B-Straße-2, wären nach einem bestimmten Schlüssel aufgeteilt den drei Söhnen zugeteilt worden. Somit wären die **Pflichtteilsansprüche** der Söhne in Erfüllung des **Willens** des Erblassers abgegolten worden. Ebenso sei dem **Wunsch** des Erblassers entsprochen und für die Bw. ein **Fruchtgenussrecht** eingeräumt worden.

Ablichtungen des Vorhalteschreibens sowie der schriftlichen Antwort des Notars wurden der Bw. zur Abgabe einer Stellungnahme übermittelt. Eine Äußerung der Bw. hiezu erfolgte indes, trotz ausreichendem Zuwartern über die eingeräumte Frist hinaus, nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass die Höhe der Bemessungsgrundlage und der daraus abgeleiteten ScheSt nicht in Zweifel gezogen worden sind, wozu nach Auffassung der Berufungsbehörde auch kein Anlass besteht. Strittig ist bloß, ob der Erwerb des Fruchtgenussrechtes durch die Bw. als Erwerb von Todes wegen anzusehen ist oder durch Rechtsgeschäfte unter Lebenden erfolgte.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 1 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz u.a. der Erwerb von Todes wegen (Z 1 leg. cit.) und Schenkungen unter Lebenden (Z 2). Nach § 2 Abs. 1 Z 1 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Im § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist normiert, dass die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers entsteht.

Nach herrschender Auffassung (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 12 zu § 2 ErbStG, unter Hinweis auf zahlreiche Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH)) ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung, erfüllt. Um einen die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist (Fellner, a.a.O.; VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0327).

Ein Vermächtnis ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteiles besteht. Nach § 553 ABGB ist unter einem Vermächtnis (Legat) zu verstehen, dass jemandem kein Erbteil, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur eine einzelne Sache oder mehrere Sachen, eine Summe oder ein Recht zugedacht wird (Fellner, a.a.O., Rz 30; VwGH vom 24. September 2002/16/0004). Gemäß § 684 ABGB erwirbt der Legatar regelmäßig gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird somit durch den Anfall ohne Rechtshandlung des Vermächtnisnehmers erworben (VwGH vom 14. Jänner 1988, 86/16/0016, und vom 23. April 1992, 90/16/0214-0216). Der Anspruch des Vermächtnisnehmers und auch die Steuerschuld entstehen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, wenngleich der Gegenstand des Vermächtnisses dem Begünstigten erst später tatsächlich übergeben wird (Fellner, a.a.O., Rz 35). Der Vermächtnisnehmer kann das Vermächtnis auch ausschlagen (Fellner, a.a.O., Rz 36). Ein Pflichtteilsberechtigter, dem der Pflichtteil ohne ausdrückliche Benennung hinterlassen wurde, ist Gläubiger des Nachlasses und nicht Erbe. Wenngleich ein Pflichtteil

nach § 774 ABGB auch in der Form eines Erbteiles oder eines Vermächtnisses hinterlassen werden kann, so ist nur ein solcher Pflichtteilsberechtigter Erbe oder Vermächtnisnehmer, der seinen Pflichtteil in Form eines Erbteiles oder Vermächtnisses erhält. Dazu ist aber erforderlich, dass der Pflichtteilsberechtigte ausdrücklich zum Erben eingesetzt oder ausdrücklich mit einem Vermächtnis bedacht wird, weil ihm sonst die von § 774 ABGB verlangte Benennung als Erbe oder Vermächtnisnehmer fehlt (Fellner, a.a.O., Rz 41; VwGH vom 9. Jänner 1964, 1833/62). Der Pflichtteilsberechtigte ist also dann, wenn der Pflichtteil gemäß § 774 ABGB in Gestalt eines Erbteiles oder Vermächtnisses hinterlassen wird, Erbe oder Vermächtnisnehmer, er wird kraft letztwilliger Verfügung des Erblassers zum Erben oder Vermächtnisnehmer.

Im vorliegenden Fall hat nun der Erblasser testamentarisch die Bw. zur Alleinerbin eingesetzt und den drei Söhnen, zwar zur Bedeckung deren Pflichtteilsansprüche, ausdrücklich die Liegenschaft (-santeile) anteilig "vermacht", sie also mit Legaten bedacht. Wenn auch in den Schriftsätze immer wieder von Pflichtteilsberechtigten und Pflichtteilen die Rede ist, kommt den Söhnen im Lichte der obigen Rechtsausführungen dennoch die Stellung von Vermächtnisnehmern zu. Diese haben die ihnen ausgesetzten Legate nicht ausgeschlagen. Die Bw. wiederum hat, infolge Fehlens einer entsprechenden Äußerung in der Verhandlungsschrift wegen eines Textverarbeitungsfehlers, nach den Angaben des Notars spätestens im Zeitpunkt der Erstattung des eidestättigen Vermögensbekenntnisses zumindest konkludent aus dem Berufungsgrunde des Testamento vom 23. April 1999 eine unbedingte Erbserklärung abgegeben. Dadurch war hinsichtlich der Bw. somit der Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall zu diesem Zeitpunkt erfüllt. Der Anfall der Legate an die Söhne erfolgte, da diese die ausgesetzten Vermächtnisse nicht ausgeschlagen hatten, nach der oben dargelegten Rechtsansicht mit dem Tode des Erblassers. Ebenso ist für die Erwerbe aller Beteiligten die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG bereits mit dem Tode des Erblassers entstanden.

Dem Erbschaftssteuerrecht ist nun ein Grundsatz fremd, nach dem der Erwerb eines Vermögensgegenstandes ein erbrechtlicher bleibt, wenn er auf ein zwischen den am Erbfall Beteiligten nach Abgabe der Erbserklärungen abgeschlossenes Erbübereinkommen zurückzuführen ist (Fellner, a.a.O., Rz 23; VwGH vom 26. April 2001, 2001/16/0032, 0033). Vielmehr ist auch ein Vorgang, bei dem einem Miterben von anderen Miterben aufgrund eines zwischen ihnen nach Abgabe der Erbserklärung abgeschlossenen Übereinkommens Teile der Erbschaft unentgeltlich überlassen werden, die diesem aufgrund der Erbfolge nicht zuständen, nach dem ErbStG zu beurteilen (VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0327). Haben etwa die Erben nach dem Erbanfall im Zuge eines Übereinkommens anderen als den testamentarisch verfügten Bedingungen zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches zugestimmt, so vermag dies am Erbanfall nichts mehr zu ändern, sondern können derartige

Vereinbarungen zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen (Fellner, a.a.O., Rz 23b; VwGH vom 26.Jänner 1995, 89/16/0149), nämlich zur Vorschreibung von Schenkungssteuer. Obschon die letztgenannten Rechtsquellen nur von Erben bzw. Miterben sprechen, so muss diese Rechtsansicht nach Meinung der Berufungsbehörde analog auch für Übereinkommen zwischen Erben und Legataren Gültigkeit haben.

Im gegenständlichen Fall hat der Erbl. klar und eindeutig seinen letzten Willen dahingegehend zum Ausdruck gebracht, dass die Bw. zwar Alleinerbin sein sollte, gleichzeitig aber seinen Söhnen (zu gleichen Teilen) Legate ausgesetzt, nämlich die Liegenschaft A-Stadt, A-Straße-1, sowie seine Anteile an der Liegenschaft B-Stadt, B-Straße-2. Damit war aber klargestellt, dass der Bw. der Nachlass eben nur verringert um die genannten Liegenschaften, und damit einhergehend zweifelsfrei auch ohne die mit diesen verbundenen Nutzen und Lasten, zukommen sollte. Ein Hinweis, dass der Bw. überdies auch noch ein Teil der Einnahmen aus diesen Liegenschaften zufließen sollte, findet sich im Testament indes nicht. Der Bw. ist daher durch das nach Abgabe der Erbserklärung mit ihren Söhnen geschlossene (Pflichtteils-) Übereinkommen ein Teil der Erbschaft, nämlich die anteiligen Früchte aus den Liegenschaften, unentgeltlich überlassen worden, auf den sie aufgrund der testamentarischen Erbfolge keinen Anspruch gehabt hätte.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden. Voraussetzungen für das Vorliegen einer Schenkung oder einer freigebigen Zuwendung nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG sind in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten und in subjektiver Hinsicht der Bereicherungswille auf Seiten des Zuwendenden. Eine Bereicherung im Vermögen der Bw. ist durch die Zuerkennung eines Anteiles an den Einnahmen aus den ehelichen Söhnen zugekommenen Liegenschaften unzweifelhaft eingetreten, da die Bw. hiefür keine Gegenleistung zu erbringen hatte. Der Bereicherungswille seitens der Söhne ergibt sich aus dem Umstand, dass diese ihrer Mutter Vermögensvorteile zugewendet hatten, auf die sie nach der testamentarischen Erbfolge keinen Anspruch gehabt hätte. Das FA ist daher zutreffend vom Vorliegen von der ScheSt zu unterwerfenden Vorgängen ausgegangen.

Soweit die Bw. einwendet, es wäre aufgrund von als bindend anzusehenden mündlichen Anordnungen der letzte Wille des Erblassers gewesen, dass sie auch einen Anteil an den genannten Einnahmen erhalten sollte, ist auf die Bestimmung des § 9 ErbStG zu verweisen. Demnach ist für den Fall, dass der Erbe eine wegen Formmangels nichtige Verfügung von Todes wegen erfüllt, nur die Steuer zu erheben, die bei Gültigkeit der Verfügung des Erblassers zu entrichten gewesen wäre. Obwohl nach dem klaren Wortlaut diese Bestimmung gar nicht zur Anwendung gelangen könnte, da die behauptete nichtige Verfügung nicht von der Bw. als Erbin, sondern von den Söhnen als Legatare erfüllt wurde, könnte in sinngemäßer

Auslegung dieser gesetzlichen Regelung auch auf den vorliegenden Fall angewendet werden (Dorazil-Taucher, ErbStG, MANZsche Große Gesetzausgabe, Tz 3.1 zu § 9). Allerdings ist dessen ungeachtet in die Beurteilung miteinzubeziehen und zu unterscheiden, ob bei der möglichen Anwendung des § 9 ErbStG von einer Verfügung im Sinne einer vom Erblasser als bindend gedachten Anordnung oder von einem bloßen Wunsch des Erblassers, mit dem den Beteiligten ein bestimmtes Verhalten nahegelegt werden soll, gesprochen werden kann (Fellner, a.a.O., Rz 2 zu § 9; Dorazil-Taucher, a.a.O., Tz 2.1; VwGH vom 30. August 1995, 95/16/0098, und vom 28. September 2000, 2000/16/0327). Im Hinblick darauf, dass sich der behauptete Sachverhalt zum Vorteil der Bw. auswirken würde, nämlich durch die Aufhebung des angefochtenen Schenkungssteuerbescheides, wäre es primär an der Bw. gelegen, den Wahrheitsgehalt der Behauptung auch unter Beweis zu stellen. Mit Rücksicht auf die strenge Formgebundenheit letztwilliger Verfügungen sowie die Gestaltungsmöglichkeiten und steuerlichen Folgen bei der Anwendung des § 9 ErbStG hat in der Praxis eine besonders kritische Beweiswürdigung einzutragen (Kapp, Kommentar zum (deutschen) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 78 zur vergleichbaren Bestimmung des § 3 dErbStG).

Im vorliegenden Fall hat nun die Bw. bloß behauptet, die Einräumung des Fruchtgenussrechts sei in Erfüllung des als bindend angesehenen letzten Willens des Erblassers erfolgt. Die entsprechenden Äußerungen wären nur den am Erbfall beteiligten Personen, nämlich ihr und den Söhnen gegenüber, getätigten worden. Wann genau und unter welchen Umständen dies erfolgt wäre, konnte im Berufungsverfahren indes nicht angegeben werden. Dies mutet umso befremdlicher an, hält man sich die Höhe des behauptetenmaßen zugeschriebenen anteiligen Fruchtgenussrechtes (exakt **20,4%**, und nicht etwa in einem Bruchteil oder in einem geraden Prozentsatz ausgedrückt) vor Augen. Bei einem derart ungewöhnlichen Ausmaß wäre, abgesehen davon, dass die genauerer Umstände der behaupteten Erklärungsabgabe noch besser in Erinnerung sein sollten, eine schriftliche Festlegung empfehlenswert gewesen, was aber seit der Abfassung des Testamente vom 23. April 1999 unstrittig nicht erfolgt ist. Von besonderer Bedeutung erscheint es hingegen der Berufungsbehörde, dass selbst der am Verfahren beteiligte Notar in seiner Vorhaltsbeantwortung ausdrücklich zwischen (als bindend gedachten) Anordnungen und (bloßen) Wünschen differenziert. Hinsichtlich der Aufteilung der vermachten Liegenschaften unter den Söhnen wird von der Erfüllung des Willens des Erblassers gesprochen, während bei der Einräumung des Fruchtgenussrechtes an die Bw. nur mehr von einem (bloßen) Wunsch die Rede ist. Diesen deutlich differenzierenden Angaben des Notars ist die Bw. trotz der ihr eingeräumten Möglichkeit, hiezu allenfalls anderslautend Stellung zu nehmen, nicht entgegengetreten.

Ein tauglicher Nachweis, dass die Einräumung des Fruchtgenussrechtes tatsächlich in Erfüllung eines als bindend anzusehenden letzten Willens des Erbl. erfolgte, ist der Bw. sohin

nicht gelungen, weshalb, der Ansicht des Finanzamtes folgend, von einer nach Abgabe der Erbserklärung rechtsgeschäftlich erfolgten und der ScheSt unterliegenden Zuwendung durch die Söhne auszugehen ist.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 13. Juli 2006