



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. Dezember 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Dezember 2007, ErfNr betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

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

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 651,86
(gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 2% vom steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 34.337,00 unter Berücksichtigung der Ermäßigung nach § 8 Abs. 6 ErbStG von € 34,88).

Entscheidungsgründe

Mit Einantwortungsurkunde vom 28. Juni 2007 wurde der Nachlass der am 3. April 2004 verstorbenen J. den auf Grund des Testamentes vom 4. September 2002 bedingt erbserklärten Erben, KuV zu je einem Viertel und der Berufungswerberin (Bw.) zur Hälfte eingewantwortet.

In ihrem unter Mitwirkung eines Notars errichteten Testament setzte die Erblasserin die Nachkommen ihres Sohnes G., somit die Bw., und die Nachkommen ihres Sohnes H., somit KuV, gleichteilig als Erben ein.

Weiters verfügte die Erblasserin als Erbteilungsvorschrift, dass ihre Wertpapiere an die Linie von G und ihre Liegenschaften an die Linie von H im Verhältnis der Erbquoten fallen sollen.

Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus den im Testament erwähnten Vermögenswerten, nämlich Liegenschaften mit einem Schätzwert von € 350.900,00 und Wertpapiere im Wert von € 145.637,00. Weiters befanden sich Bankeinlagen in Höhe von € 6.898,60 sowie Fahrnisse und Bargeld im Nachlass.

Mit Vergleich vom 15. März 2007 erfolgte eine Aufteilung des Nachlasses im Sinne der Erbteilungsvorschrift.

Die Wertpapiere und die Bankeinlagen wurden vom Finanzamt als zur Gänze gemäß [§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955](#) steuerfrei festgestellt. Für die Liegenschaften ermittelte das Finanzamt einen steuerlich maßgeblichen Wert von € 68.675,84,00, davon € 3.488,30 für land- und forstwirtschaftliches Vermögen.

Auf Grund dieser Aktenlage setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ausgehend vom halben Reinnachlass unter Berücksichtigung der Freibeträge gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG und gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. ErbStG sowie des Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG für die anteiligen Guthaben und Wertpapiere, somit ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von € 19.193,00 Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von € 1.151,58 und Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 686,74 abzüglich der Begünstigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG in Höhe von 110,00, somit insgesamt Erbschaftssteuer in Höhe von 1.728,32 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass sich der Teil ihrer Erbschaft auf KESt-pflichtiges Guthaben, welches somit steuerfrei sei, beziehe. Es fielen keine Grundstücke, sowie nichts vom Hausrat in ihren Teil der Erbschaft, der nicht einmal ein Drittel des gesamten Wertes ausmache.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung, welche das Finanzamt im Wesentlichen damit begründete, dass der Stichtag für das Entstehen der Steuerschuld der Todestag sei und der im Verfahren über die Erbteilung geschlossene Vergleich vom 15. März 2007 keinen Einfluss auf die entstandene Steuerschuld habe und dass die der Bw. zugekommenen aliquoten Guthaben und Wertpapiere im Betrag von € 76.267,80 zur Gänze gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerfrei blieben, brachte die Bw. unter Hinweis auf die Erbteilungsvorschrift einen Vorlageantrag ein.

Eine Einsichtnahme in den Verlassenschaftsakt des BG Mödling, Aktenzahl 7A (Ertragnisaufstellung zu Depot-Nr. 000) durch den Unabhängigen Finanzsenat sowie eine Internetrecherche (www.raiffeisen.at, www.rcm.at, www.voeig.at) hat ergeben, dass es sich bei den erbl. Wertpapieren um Anteile an einem zur Gänze endbesteuerten Anleihenfonds mit

Fremdwährungsbeimischung (Raiffeisen-EuroPlus Rent (A)) mit einem Erbschaftssteuerwert von 0,00 handelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 die Bestimmung des [§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955](#) und somit den Grundtatbestand für Erwerbe von Todes wegen, also "die Erbschaftssteuer", als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat allerdings in seinem Erkenntnis über die Aufhebung der Erbschaftssteuer entsprechend der Bestimmung des [Art. 140 Abs. 5 B-VG](#) für das Inkrafttreten seiner Aufhebung eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt. Dies bedeutet gemäß [Art. 140 Abs. 7 B-VG](#), dass von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§12 Abs.1 [ErbStG 1955](#)) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG die Anlassfallwirkung ausgedehnt hat, weiterhin anzuwenden ist. Somit ist das Erbschaftssteuergesetz auf vorliegenden Fall noch anzuwenden.

Gemäß [§ 2 Abs. 1 ErbStG 1955](#) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Auf Grund des [§ 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG 1955](#) bleibt der Erwerb von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß [§ 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) unterliegen, steuerfrei; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

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 Erblasserin setzte mit dem Testament vom 4. September 2002 die Nachkommen ihrer beiden Söhne ausdrücklich gleichteilig als Erben ein und verfügte die Aufteilung ausdrücklich als Erbteilungsvorschrift, sodass hier nicht von einem Vorausvermächtnis ausgegangen werden kann.

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 (vgl. UFS 27.7.2012, RV/2478-W/08, vgl. auch OGH 24.4.2012, [2 Ob 41/11k](#)).

Auch wenn die Erbteilungsvorschrift und die Erbseinssetzung in einem Widerspruch zueinander stehen, zumal der Wert der den Nachkommen des Sohnes H. zugewiesenen Sachen höher ist als es dem Erbteil entspräche, kann die Besteuerung nicht von den zugewiesenen Sachen vorgenommen werden.

Die Bw. hat ungeachtet des Auseinanderklaffens zwischen testamentarischer Erbseinssetzung und Sachzuweisungen die Erbsantrittserklärungen, welche vom Gericht angenommen wurden, zur Hälfte des Nachlasses abgegeben.

Auf Grund der Bindungswirkung hat die Besteuerung grundsätzlich entsprechend der Erbquote zu erfolgen. Das bedeutet, dass die Vermögensgegenstände bei beiden Erben entsprechend der Erbquote wertmäßig zu erfassen sind.

Der Bw. ist jedoch insoweit zu folgen, als bei der Anwendung der Befreiungsbestimmung des [§ 15 Abs 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG 1955](#) für den Erwerb von endbesteuertem Vermögen die Erbteilungsvorschrift zu berücksichtigen ist.

Das vom Finanzamt insgesamt nach § 15. Abs. 1 Z. 17 [ErbStG 1955](#) als steuerfrei festgestellte Vermögen beträgt € 152.535,60. Dabei handelt es sich um die Geldeinlagen bei inländischen Banken und um die oben dargestellten Raiffeisen-EuroPlus Rent (A) Anteile im Wert von € 145.637,00, für welche lediglich eine Befreiung nach [§ 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG 1955](#) in Frage kommt.

Da es primär Sache des Erblassers ist, durch letztwillige Verfügungen zu bestimmen, welchem seiner Rechtsnachfolger die Abgeltungswirkung der sog. Endbesteuerung zukommen soll (vgl. UFS 24.2.2006, RV/1833-W/04 unter Hinweis auf VfGH 25.2.1999, [B 128/97](#)), kommt die auf die Wertpapiere entfallende Befreiung nach [§ 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG 1955](#) zur

Gänze der Bw. zu, womit bei der Bw. mehr kein nach [§ 8 Abs. 1 ErbStG 1955](#) zu steuernder Erwerb gegeben ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Dezember 2012