



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, Adresse, vertreten durch RA.P, vom 11. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. Oktober 2011 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlungsprotokoll nach der am T.M. 2007 mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen R war ihre erbliche Schwester A nach dem Gesetz zu einem 1/7 als Erbin zum Nachlass berufen. Diese letztwillige Anordnung enthielt etliche Vermächtnisse, Aufträge und sonstige Verfügungen, jedoch keine formelle Erbeinsetzung. Somit trat die gesetzliche Erbfolge ein. Nach Belehrung durch den Gerichtskommissar über die Arten und Rechtswirkungen der Erbantrittserklärung gab in Kenntnis der Aktiven und Passiven der Verlassenschaft aufgrund der gesetzlichen Erbfolge die erbl. Schwester A zu 1/7 die bedingte Erbantrittserklärung als Erbin ab.

Das Abhandlungsprotokoll enthält auszugsweise folgende Festlegung:

„Die gesetzlichen Erben übernehmen grundsätzlich quotenmäßig die Nachlassaktiven und Nachlasspassiven sowie die Verfahrenskosten, die Nachlasspassiven jedoch unter der Rechtswohltat

(Haftungsbeschränkung) des Inventars. Hinsichtlich der Nachlassaktiven erfolgt die Übernahme jedoch unter Erfüllung der Vermächtnisse wie im nachstehenden Testamenterfüllungsnachweis/Erbübereinkommen angeführt.

Testamentserfüllungsnachweis (Erbübereinkommen)

Die Verfügungen der Erblasserin in der letztwilligen Anordnung vom 20.02.2007 wurden/werden erfüllt wie folgt „

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. Oktober 2011 wurde der A (im Folgenden: Bw) von einem Erbanfall zu 1/7 Erbschaftsteuer in Höhe von 421,73 € vorgeschrieben (Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Steuerberechnung siehe Bescheid).

In der dagegen erhobenen Berufung wendet sich die Bw. dem Grunde nach gegen diese Vorschreibung mit der Begründung, diese Steuer beruhe offenbar auf den Wert von Grundstücken, die im Rahmen der Verlassenschaft abgehandelt worden seien. Die Bw. habe zwar zum Kreis der gesetzlichen Erben nach R gezählt, habe jedoch aufgrund der zahlreichen Vermächtnisse, die die Verstorbene in ihrem Testament verfügt habe, praktisch gesehen keine Zuwendungen erhalten, insbesondere seien sämtliche Grundstücke an andere Personen vermacht bzw. Erlöse aus den Veräußerungen von Liegenschaften auch dritten Personen überschrieben worden. Die gegenständliche Vorschreibung entbehre jeglicher Grundlage, weil A keinerlei Liegenschaften erhalten habe und auch keine Zuwendungen aus der Verlassenschaft angefallen seien.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung enthielt folgende Begründung:

„Nach dem Inhalt des Abhandlungsprotokolles hat die Erbin vertreten durch den Rechtsvertreter am 20. 5.2011 die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben und somit das Erbe angetreten. Erst nach Antreten des Erbes wurde ein Erbübereinkommen geschlossen. Die Erbschaftssteuer ist grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen und nicht der auf Grund eines Erbübereinkommens effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand.“

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird repliziert, die Berufungsvorentscheidung gehe am wesentlichen Sachverhalt vorbei. Richtig sei, dass die Bw. die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben habe. Die Erblasserin habe in ihrem Testament Verfügungen getroffen, wonach sämtliches Liegenschaftsvermögen an diverse, nicht mit der Bw. idente Vermächtnisnehmer aufgeteilt werden sollten. Damit können nur die restlichen, tatsächlich den gesetzlichen Erben zukommenden Vermögensstücke einer allfälligen Erbschaftsteuer unterliegen. Im vorliegenden Fall handle es sich hierbei lediglich um Konten auf Banken, die der Kest II unterliegen würden. Somit falle überhaupt keine Erbschaftssteuer für die Bw. an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als ein Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbantrittserklärung erfüllt. Um einen die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbantrittserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftsrechtlich vollzogen ist (VwGH 28.09.2000, 2000/16/0327, VwGH 11.11.2004, 2004/16/0038).

Gegenstand der Erbschaftsteuer ist grundsätzlich all das, was einem Erben, Legatar oder Pflichtteilsberechtigten auf Grund des Gesetzes oder einer letztwilligen Anordnung des Erblassers anfällt.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Mit dieser Bestimmung wird der Umfang der steuerpflichtigen Bemessungsgrundlage festgestellt. Die Erbschaftsteuer ist also grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Wenn die Erben nach Abgabe der Erbantrittserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird der Grundsatz, dass die Erbschaftsteuer vom Erbanfall zu bemessen ist, nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (VwGH 22.01.1987, 86/16/0021, VwGH 14.05.1992, 91/16/0019, VwGH 30.08.1995, 95/16/0098).

Dem Gegenstandsfall liegt an Sachverhalt zugrunde, dass R mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorben ist. Diese enthielt etliche Vermächtnisse, Aufträge und sonstige Verfügungen, jedoch keine formelle Erbeinsetzung. Eine solche letzte Anordnung heißt gemäß § 553 ABGB ein Kodizill (VwGH 19.12.1996, 96/16/0048). Die Verstorbene hat in diesem Kodizill hinsichtlich jeder in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften eine konkrete letztwillige Verfügung getroffen. An Sachverhalt steht damit außer Zweifel, dass die Erblasserin mit dieser letztwilligen Anordnung jede Liegenschaft einem bestimmten Vermächtnisnehmer (wovon einige zum Kreis der gesetzlichen Erben gehörten) vermacht hat (§ 648 ABGB). Im Abhandlungsprotokoll wurde festgehalten, dass die (bedingt erbantrittserklärten) gesetzlichen Erben die Nachlassaktiven „unter Erfüllung der Vermächtnisse wie im nachstehenden „Testamentserfüllungsausweis (Erbübereinkommen)“ übernehmen. Nach § 684 ABGB erwirbt der Legatar in der Regel (§ 699 ABGB) gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis.

Die Bw. hat laut Abhandlungsprotokoll aufgrund der gesetzlichen Erbfolge zu einem Siebtel eine bedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Damit ist in diesem Umfang grundsätzlich der Tatbestand eines Erwerbes durch Erbanfall erfüllt. Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen (vgl. VwGH 14.01.1988, 86/16/0035, VwGH 09.09.1993, 92/16/0190); die Erbschaftssteuer ist daher als Bereicherungssteuer aufzufassen. Insbesondere ist aus Abs. 1 in Verbindung mit den Abs. 4 bis 6 und Abs. 8 des § 20 ErbStG ersichtlich, dass nur die tatsächliche Bereicherung, also der Erwerb der Vermögensgegenstände abzüglich aller Passiven der Steuer unterliegt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 1 ErbStG Rz. 5 und § 20 ErbStG Rz 1 und 2).

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für den versteuerten 1/7- Erbanfall hat das Finanzamt (als Folge der Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG) von den im Inventar ausgewiesenen „Aktiven“ die Grundstücke im Ausmaß von 1/7 des (dreifachen) Einheitswertes angesetzt und davon 1/7 der angeführten Passiven abgezogen. Unter Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG ergab diese Berechnung einen steuerpflichtigen Erwerb von 2.379,33 €. Dabei blieb jedoch unberücksichtigt, dass die Erblasserin eine letztwillige Anordnung (Kodizill) hinterlassen hat, in der sie jedes der in Frage stehenden Grundstücke einem bestimmten Vermächtnisnehmer vermacht hat. Für den Streitfall ist relevant, dass die Erblasserin in diesem Kodizill der Bw. kein Grundstück vermacht hat. Mit dem im Abhandlungsprotokoll enthaltenen „Testamentserfüllungsnachweis/Erbübereinkommen“ haben somit die gesetzlichen Erben nicht (worauf das Finanzamt implizit seine Rechtsansicht stützt und begründet) miteinander eine Vereinbarung unter Lebenden über die Aufteilung des ihnen quotenmäßig zugefallenen Nachlassvermögens geschlossen, sondern in Wahrheit lag eine die gesetzlichen Erben hinsichtlich der Grundstücke bindende Teilungsanordnung der Erblasserin vor, der durch die getroffene Vereinbarung letztlich entsprochen wurde (vgl. etwa auch VwGH 30.8.1995, 95/16/0098). Die obligatorischen Forderungsrechte der einzelnen Vermächtnisnehmer und vice versa die Leistungsverpflichtungen der beschwerten Erben waren nämlich mit dem Tod der Erblasserin entstanden und zählen zu den Erbfallschulden. Im Gegenstandsfall ist daher in freier Beweiswürdigung davon auszugehen, dass in den Festlegungen im Testamentserfüllungsnachweis im Konnex gesehen mit den nach dem Ergebnis des Verlassenschaftsverfahrens vorzunehmenden Grundbuchseintragungen kein Übereinkommen vorliegt, mit dem die Erben nach Abgabe der Erbantrittserklärung durch einen zweiten Rechtsvorgang die ihnen mit der Erbschaftsquote angefallenen nachlassgegenständlichen Liegenschaften nach ihrem Gutdünken untereinander aufteilten, vielmehr haben mit diesen

„Erfüllungshandlungen“ die beschwerten Erben entsprechend den Anordnungen der Erblasserin im Kodizill die Grundstücke auf die jeweiligen Vermächtnisnehmer übertragen. Auf Grund dieser Sachverhaltskonstellation war dem Berufungsvorbringen im Ergebnis beizupflichten, dass der Bw., der im Kodizill von der Erblasserin unbestritten kein Grundstück vermacht worden war, beim gegenständlich versteuerten Erwerb durch Erbanfall kein solcher Vermögensanfall entstanden ist, der zu einer Steuerpflicht auslösenden Bereicherung geführt hat. Die Vorschreibung der Erbschaftssteuer von einer im Ausmaß von 1/7 des Wertes der Grundstücke abzüglich der anteiligen Nachlasspassiva ermittelten Bemessungsgrundlage erweist sich demzufolge als rechtswidrig.

Über die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 7. März 2013