



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S, Adr, vertreten durch Dr. Nikolaus Schirnhöfer, Rechtsanwalt, 1020 Wien, Aspernbrückeng. 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 16. September 2002, ErfNr.xxx betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

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

Die Erbschaftsteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit € 783,91 (3 % von einer Bemessungsgrundlage von € 26.130,24) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 17. Juli 2000 verstorbenen Herrn KS waren auf Grund des Gesetzes dessen Witwe, Frau HS, zu einem Drittel des Nachlasses und dessen Tochter, Frau S (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) zu zwei Drittel des Nachlasses zu Erben berufen.

In der am 22. August 2000 durch den Gerichtskommissär errichteten Todfallsaufnahme wurde festgehalten, dass nach den Angaben der erbl. Witwe der Nachlass ua. aus einem PKW Mazda 323 Sedan besteht.

Am 9. Oktober 2000 gaben Frau HS und die Bw. jeweils bedingte Erbserklärungen zu 1/3 bzw. 2/3 des Nachlasses ab und beantragten, ihnen gemeinsam die Besorgung und Verwaltung des Nachlasses einzuräumen und die erbl. Witwe zu ermächtigen, über den erbl. PKW nach Schätzung durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen frei zu verfügen.

Bei Errichtung eines Teilinventars über das im Sprengel des BG G gelegen Vermögen haben am 26. März 2001 sowohl die Witwe als auch der Vertreter der Bw. das Gutachten betreffend den Wert des PKW mit S 80.000,00 anerkannt und wurde einvernehmlich festgehalten, dass der Veräußerung des PKW durch die erbl. Witwe keine Hindernisse entgegenstehen.

Bei der Fortsetzung der Errichtung des Teilinventars am 28. Mai 2001 gab die erbl. Witwe im Hinblick auf den geltend zu machenden Anspruch auf das gesetzliche Vorausvermächtnis zu Protokoll, dass die erbl. Tochter S nie im ehelichen Haushalt des Erblassers mit der erbl. Witwe gelebt habe. Weiters, dass der erbl. PKW nur zu Haushaltszwecken benutzt worden sei, der Erblasser in Pension gewesen sei; das Fahrzeug in der gemeinsamen „Garage“ in der erbl. Eigentumswohnung in G untergestellt gewesen sei; die erbl. Witwe sei daher der Auffassung, dass der erbl. PKW vom gesetzlichen Vorausvermächtnis umfasst sei. Vom Vertreter der Bw. wurde dies ausdrücklich bestritten.

Am 26. Februar 2002 wurde vom Gerichtskommissär das Hauptinventar errichtet und zur Erbteilung folgendes im Protokoll festgehalten:

"Die Erschienen werden über das gesetzliche Vorausvermächtnis des Ehegatten belehrt. Hiezu gehören insbesondere die zum ehelichen Haushalt gehörigen beweglichen Sachen und das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen.

Umstritten ist, ob hiezu auch das Recht auf Erhalt des erbl. PKW gehört. Die in das Vorausvermächtnis fallenden Gegenstände sind in den gesetzlichen Erbteil nicht einzurechnen.

Darüber hinaus erhält der überlebende Ehegatte gemäß § 10 WEG den erbl. Hälfteanteil an einer im gemeinsamen Wohnungseigentum von Ehegatten stehenden Wohnung. Es ist allerdings gemäß § 10 Abs. 2 WEG verpflichtet, an den Nachlass einen Übernahmepreis zu bezahlen, der der Hälfte des Verkehrswertes der Eigentumswohnung entspricht. § 10 Abs. 3 WEG, wonach der Ehegatte nur den pflichtteilsberechtigten Personen ihren vom Wert des erbl. Hälfteanteiles berechneten Pflichtteil zu zahlen hat, ist im gegenständlichen Fall nicht anwendbar, da die Wohnung in G der erbl. Witwe nicht zur Befriedigung ihres dringenden Wohnbedürfnisses und zur ihrem gewöhnlichen Aufenthalt dient.

Die erbl. Eigentumswohnung und die dazugehörigen Liegenschaftsanteile werden somit von der erbl. Witwe übernommen.

Über die sonstige Erbteilung, insbesondere auch allfällige Ausgleichszahlungen kann zurzeit kein Einvernehmen erzielt werden.

Beantragt wird daher, den Erben gemeinsam sämtliche Verfügungsrechte einzuräumen und den Nachlass einzuantworten."

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes D vom 20. März 2002 wurde die Einantwortungsurkunde erlassen und mit deren Rechtskraft die Verlassenschaftsabhandlung für beendet erklärt.

Mit Vorhalt vom 24. Juni 2002 richtete das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien folgende Fragen an Frau HS:

" Wurde mittlerweile Einigung über eine Ausgleichszahlung zu Gunsten Frau S getroffen? – Wenn ja, wie sieht diese Vereinbarung aus? Welchen Betrag haben Sie an die Miterbin bezahlt?"

In Beantwortung wurden dem Finanzamt die Kopie eines Schreibens von Frau HS an die Bw. vom 4. Juni 2002 sowie ein Überweisungsbeleg vom 4. Juni 2004 über einen Betrag vom € 28.069,36 vorgelegt. Aus dem Schreiben ergibt sich, dass die Miterbin HS als Übernahmepreis für den Hälfteanteil an der Eigentumswohnung in G einen Betrag von S 814.000,00, somit für den 2/3 Anteil der Bw. einen Betrag von S 544.000,00, bezahlt hat. Vom Finanzamt wurde dazu in einem (undatierten) Aktenvermerk noch festgehalten:

*"PKW u. Inventar nicht geklärt
(laut Parteilvorsprache)"*

Mit Bescheid vom 16. September 2002 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von € 1.062,91 (3,5 % von S 417.880,00 = S 14.626,00, entspricht € 1.062,91) fest. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage wurde als Aktivum die Ausgleichszahlung in Höhe von S 544.000,00 sowie jeweils 2/3 des Wertes der übrigen Nachlassgegenstände (darunter 2/3 des Verkehrswertes des PKW in Höhe von S 53.333,34) angesetzt.

Die dagegen eingebrachte Berufung richtet sich ausschließlich gegen die Einbeziehung des Wertes des PKW in Höhe von S 53.333,34. Da die erbl. Witwe der Ansicht sei, dass der PKW in ihren gesetzlichen Voraus fallen würde, weigere sie sich, den entsprechenden Betrag aliquot zum Erbteil der Bw. zur Auszahlung zu bringen. Die Bw. sei zwar der Auffassung, dass der PKW nicht zum Voraus zähle, sie sei jedoch veranlasst, ein Rechtsmittel zu erheben, zumal für den Fall, dass die erbl. Witwe mit ihrer Ansicht durchdringen sollte, sie durch den gegenständlichen Bescheid belastet wäre. Es würden derzeit mit der rechtsfreundlichen Vertretung der erblasserischen Witwe Vergleichsgespräche geführt werden, deren Ergebnisse unmittelbar anher bekannt gegeben würden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass der PKW kein gesetzliches Vorausvermächtnis der erbl. Witwe darstelle und daher die Berufung als unbegründet abzuweisen sei.

Im Vorlageantrag brachte die Bw. ergänzend vor, dass sie im Hinblick auf die Weigerung der Witwe das Kraftfahrzeug als nachlasszugehörig anzuerkennen, weil diese der Meinung sei, dass der PKW ein gesetzliches Vorausvermächtnis darstelle, auf Entscheidung ihres Rechtsmittels bestehen müsse, zumal sie sonst die Erbschaftsteuer für den PKW bezahlen müsse, allerdings dafür von der erbl. Witwe kein geldwertes Äquivalent erhalte. Dazu wurde ein den Vertreter der Bw. gerichtetes Schreiben der rechtsfreundlichen Vertretung der erbl. Witwe vom 5. Juli 2002 vorgelegt. Dieses hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"2) Gemeinsam benutzter PKW"

Nach ganz überwiegender Lehre gehört auch ein von den Ehegatten gemeinsam benützter PKW in das gesetzliche Vorausvermächtnis, wenn er wesentlich für die Wirtschaftsführung des Haushaltes bestimmt war.

Der gegenständliche PKW wurde von den Ehegatten aufgrund ihrer gesundheitlichen Probleme überwiegend für Einkaufsfahrten und Haushaltsbesorgungen genutzt, so dass auch in diesem Punkt davon auszugehen ist, dass eine Einrechnung in den Erbteil meiner Mandantin nicht stattzufinden hat."

Über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 8. April 2005 teilte die Bw. mit, dass die Bw. ihre Miterbin beim Bezirksgericht D auf Ergänzung des Pflichtteilsanspruches geklagt habe. Anlässlich der Verhandlung vom 20. Mai 2003 sei ein bedingter Vergleich abgeschlossen worden, in dem sich die Miterbin verpflichtet habe an die Bw. den Betrag von € 3.200,00 bei gegenseitiger Kostenaufhebung zu Händen ihres rechtsfreundlichen Vertreters zu bezahlen. Dieser Betrag sei auch von der Miterbin bezahlt worden, da der Vergleich in Rechtskraft erwachsen sei. Unter Berücksichtigung der Kosten des Gerichtsverfahrens (€ 636,38) seien an die Bw. € 2.563,62 ausbezahlt worden. Die Kosten der rechtsfreundlichen Vertretung im Verlassenschaftsverfahren seien der Bw. mit € 3.600,00 (inklusive 20 % USt) pauschaliert worden.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den Akt xxCxx/03 des Bezirksgerichtes D.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz unter anderem der Erwerb von Todes wegen.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Erbschaftssteuerschuld nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. Gegenstand der Erbschaftssteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftssteuer ist somit grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, wie etwa die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Nachlasses vor der Einantwortung oder das Entstehen von Versicherungsansprüchen im Zusammenhang mit dem Untergang von Nachlassgegenständen berühren diesen Grundsatz nicht. Aber auch dann, wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird

dieser Grundsatz nicht berührt. Auch in diesem Fall gilt somit der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. ua. VwGH 14.5.1992, 91/16/0019)

Sofern der Ehegatte nicht rechtmäßig enterbt worden ist, gebühren ihm gemäß § 758 ABGB als gesetzliches Vorausvermächtnis das Recht, in der Ehewohnung weiter zu wohnen, und die zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen, soweit sie zu dessen Fortführung entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen erforderlich sind.

Beim Vorausvermächtnis gemäß § 758 ABGB handelt es um ein Vorausvermächtnis im technischen Sinn, d.h. dass es neben dem gesetzlichen Erbteil gebührt. Er ist in diesen nicht einzurechnen. Es gilt Vermächtnisrecht. Der Ehegatte hat nur ein Forderungsrecht (Welser in Rummel³, § 758 Rz 1).

Nach Kralik, Erbrecht (1983), S 248 wird ein Personenkraftwagen nur dann zum Hausrat zu rechnen sein, wenn er auch wesentlich für die Wirtschaftsführung bestimmt war und nicht vorwiegend für Besuche, Reisen oder geschäftliche Zwecke verwendet wurde.

Zankl führt in "ERBRECHT mit Beispielen und Diplomprüfungsfällen", 6. Aufl., 2001, S. 20 Folgendes aus:

"Bezüglich der Haushaltsgegenstände ist zwar die Unterscheidung zwischen großem und kleinem Voraus (§ 758 aF) entfallen, dafür aber eine neue geschaffen worden, nämlich die Differenzierung zwischen (zur Fortsetzung des Haushalts nach den bisherigen Lebensverhältnissen) „erforderlichen“ und „nicht erforderlichen“ Sachen. Nicht zum Voraus gehört daher zB ein Fernsehapparat, der zwar zum gemeinsamen Haushalt gehörte, dort aber vorwiegend vom Erblasser benützt wurde, um Sportübertragungen zu verfolgen, wenn sich der überlebende Ehegatte mit dem anderen, ebenfalls zum Haushalt gehörenden Fernsehgerät Spielfilme ansah. In den Voraus fällt in diesem Fall nur das letztere Gerät. Zu den beweglichen Sachen iS des § 758 gehören auch Rechte (vgl § 285). Daher können zB auch Leasingverträge in den Voraus fallen, wenn sie sich auf Haushaltsgegenstände beziehen (zB Kfz)."

Durch das Erbrechtsänderungsgesetz 1989 ist der durch das ErbrechtsänderungG 1978 angefügte Klammerausdruck des "Hausrates" samt Verweis auf § 674 ABGB wieder weggefallen, wodurch die Begriffe "Hausrat" und "zum ehelichen Haushalt gehörende beweglichen Sachen" auch wieder unterschiedlich ausgelegt werden sollten. Nach bisheriger Lehre und Rechtsprechung umfassen die Begriffe "Mobilien" und "Hausrat" weniger als die von § 758 verwendete Formulierung "zum ehelichen Haushalt gehörenden beweglichen Sachen". Kraftfahrzeuge, das Prunkgeschirr, Lebensmittel, ein Tabernakelkasten, zT auch Musikinstrumente, wie Klaviere, wurden zum Vorausvermächtnis gerechnet, weil durch dieses der bisherige Zustand des Haushaltes erhalten bleiben soll, was auch dem Pietätsgefühl des überlebenden Ehegatten entspreche (Welser in Rummel³ § 674 Rz 3).

Auch das Erbschafts- und SchenkungssteuerG verwendet den Begriff "Hausrat" und zwar in der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 lit. a ErbStG. Hausrat iSd § 15 Abs 1 Z 1 lit a ErbStG ist ein vom österreichischen bürgerlichen Recht unabhängiger, eigenständiger Begriff. Hausrat iSd § 15 Abs 1 Z 1 lit a ErbStG ist ein raumbezogener und funktionsbezogener und kein wertabhängiger Begriff (22.2.1984, 86/15/0065). Zum "Hausrat" iSd § 15 Abs 1 Z 1 lit a ErbStG zählen bewegliche körperliche Gegenstände, die zur gewöhnlichen Ausstattung einer Wohnung gehören oder zum alltäglichen persönlichen Gebrauch von Menschen dienen und in deren Häusern bzw Wohnungen üblicherweise auch aufbewahrt werden, soweit diesen Gegenständen keine besondere steuerliche Behandlung zuteil wird (VwGH 22.3.1984, 83/15/0065).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist der Umfang der "zum Haushalt gehörigen Sachen" iSd § 758 ABGB weder deckungsgleich mit dem Umfang des "Hausrates" iSd § 674 ABGB, noch des "Hausrates" iSd § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG, da es sich hierbei um einen weiteren Begriff handelt. Es kann daher nicht von vorneherein ausgeschlossen (wie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angedeutet), dass ein PKW ein gesetzliches Vorausvermächtnis der erbl. Witwe darstellt, sondern muss geprüft werden, ob der PKW für den überlebenden Ehegatten entsprechend den bisherigen Lebensverhältnissen erforderlich ist.

In der von der Bw. beim Bezirksgericht D gegen die erbl. Witwe zu xxCxx/03 eingebrachten Klage wurde von der Bw. vorgebracht, dass der erblasserische PKW von der erblasserischen Witwe noch während des Verlassenschaftsverfahrens verkauft worden sei und ein anderes Kfz nicht angeschafft worden sei. Im Einspruch gegen den Zahlungsbefehl wurde das Klagebegehren von der erbl. Witwe zwar zunächst dem Grund und der Höhe nach bestritten, dennoch wurde in der mündlichen Verhandlung vom 20. Mai 2003 ein Vergleich geschlossen, in dem sich die erbl. Witwe verpflichtete, der Bw. € 3.200,00 (bei Kostenaufhebung) zu bezahlen. Auch wenn der im Vergleich vereinbarte und sodann ausbezahlte Betrag etwas niedriger ist, als das in der mündlichen Verhandlung auf € 4.477,60 modifizierte Klagebegehren, so kann daraus (auch unter Berücksichtigung, dass offensichtlich zwischen der Bw. und der Witwe weiters die Kostentragung der im Zuge des Abhandlungsverfahrens angefallenen Sachverständigengebühren strittig war), abgeleitet werden, dass letztendlich auch von der Witwe das Klagsvorbringen hinsichtlich des PKW's dem Grunde nach anerkannt wurde. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates spricht der Verkauf des Fahrzeuges noch während des Verlassenschaftsverfahrens dafür, dass der PKW zur Fortsetzung des Haushalts nach den bisherigen Lebensverhältnissen für die Witwe eben nicht erforderlich war und der Witwe der erbl. PKW nicht als gesetzliches Vorausvermächtnis iSd § 758 ABGB zustand.

Wie bereits oben ausgeführt, ist die Erbschaftssteuer grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen und ist daher nur entscheidend, welchen steuerlichen Wert der PKW zum Todeszeitpunkt hatte und kommt es nicht darauf an, welchen Betrag die Bw. hierfür von ihrer Miterbin erhalten hat. Der Wert des PKW betrug im Todeszeitpunkt des Erblassers S 80.000,00, weshalb auf Grund der Erbquote der Bw. von 2/3 des Nachlassvermögens das Finanzamt bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes der Bw. für den PKW zu Recht einen Wert von S 53.333,33 (abzüglich des Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG von S 20.000,00) ansetzte.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz außer in den Fällen des Abs. 1 leg. cit. allerdings immer in der Sache selbst zu entscheiden und ist sie berechtigt den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Im Berufungsverfahren hat die Berufungsbehörde grundsätzlich von der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes durch das Finanzamt mit S 417.887,66 wurden weder die Kosten der Bw. für die anwaltliche Vertretung im Verlassenschaftsverfahren in Höhe von € 3.600,00 (entspricht S 49.537,08) noch die Kosten im Verfahren vor dem BG D zu xxCxx/03 i in Höhe von € 638,38 (entspricht S 8.784,30) berücksichtigt, weshalb die Bemessungsgrundlage wie Folgt neu zu berechnen ist:

Steuerpflichtiger Erwerb lt. angefochtenem Bescheid	S 417.887,66
Anwaltskosten im Verlassenschaftsverfahren	S 49.537,08
Verfahrenskosten BG D zu xxCxx/03 i	S 8.784,30
<hr/>	
Steuerpflichtiger Erwerb	S 359.566,28

Nach Durchführung der Rundung gemäß § 28 ErbStG ergibt sich daher folgende Neuberechnung der Erbschaftsteuer:

Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG von S 359.560,00 (entspricht € 26.130,24) 3 % = S 10.786,80 (entspricht € 783,91).

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

Wien, am 21. Juni 2005