

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner, Wirtschaftstreuhänder, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 30. März 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 17. August 1999 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 11. September 1998 wurde eine Verlassenschaftsabhandlung nach der am 2. August 1998 verstorbenen M.S. abgehalten.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile der Verhandlungsschrift lauten wie folgt:

".....

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes M. vom 25. August 1998 wurde die Erbserklärung, welche auf Grund des Testamento vom 9. Juni 1998 von Frau A.H. zum gesamten Nachlass ohne die Rechtswohltat des Inventars abgegeben wurde, zu Gericht angenommen.

In der Verhandlungsschrift vom 19. August 1998 hat sich Frau A.H. weiters ausdrücklich bereit erklärt, die in den Erklärungen je vom 3. Juni 1998 ausgesetzten Vermächtnisse zu erfüllen, welche im Legats- zugleich Testamentserfüllungsausweis näher behandelt werden.

Frau A.H. erstattet sohin das nachstehende eidestättige Vermögensbekenntnis:

A) *Nachlassaktivum*

.....

6. *Guthaben bei der Bank zum erblichen Todestag*

.....
f) Sparbuch Nr.31954.324 lautend auf Erblasserin/Bw.: 2,000.000,00 S.

.....

Summe des Nachlasspassivums	82.222,10 S
im Vergleich zum Nachlassaktivum von	8,196.602,15 S
ergibt sich ein reiner Nachlass im Werte von	8,114.380,05 S

Welcher zur Gänze Frau A.H. als Erbschaft zufällt, jedoch belastet mit den Vermächtnissen in den Erklärungen je vom 3. Juni 1998.

.....

Frau A.H. erstattet sohin den nachstehenden Testamentserfüllungs- zugleich Legatsausweis:

1. Die Erblasserin hat in ihrem Testament vom 9. Juni 1998 Frau A.H. zur Alleinerbin ihres gesamten beweglichen und unbeweglichen Vermögens berufen.

Frau A.H. hat auf Grund des erbl. Testamento vom 9. Juni 1998 die Erbserklärung zum gesamten Nachlass ohne die Rechtswohltat des Inventars abgegeben.

2. In diesen Erklärungen je vom 3. Juni 1998 hat die Erblasserin abgesehen von den Vermächtnissen an Frau A.H. nachstehende Verfügungen getroffen:

"Sparbuch Kontroll Nr. 31.954.324.....an Bw.

....."

Die Vermächtnisnehmer wurden mit Schreiben je vom 22. September 1998 vom Vermächtnisanfall verständigt.

Damit erscheint der Legatsausweis als erbracht.

....."

Weiters liegt vor eine handschriftliche Erklärung der Erblasserin vom 3. Juni 1998, von dieser selbst unterzeichnet, die unter Anderem lautet wie folgt:

"Erklärung

Im Falle meines Ablebens sollen die angeführten Vermögenswerte in das Eigentum der nachstehend angeführten Personen übergehen.

Sparbücher

.....

Sparbuch Kontroll Nr. 31.954.324....an Bw.....

....."

Zusätzlich liegt vor das am 9. Juni 1998 vor einem Notar in M. abgegebene Testament der M.S.:

"Erstens: Ich widerrufe alle meine früheren letztwilligen Anordnungen vollinhaltlich.

Zweitens: Ich berufe Frau A.H.....zur Alleinerbin meines gesamten beweglichen und

unbeweglichen Vermögens.

Drittens: Im Übrigen beschränke ich allenfalls vorhandene Noterben auf den ihnen gemäß den jeweils geltenden gesetzlichen Vorschriften gebührenden Pflichtteil, sofern nicht darauf verzichtet wurde oder wird.

....."

Mit Einantwortungsurkunde vom 7. Oktober 1998 wurde der Nachlass der am 2. August 1998 mit Hinterlassung letztwilliger Anordnungen gestorbenen M.S. auf Grund des erbl.Testamentes vom 9. Juni 1998 Frau A.H., welche sich ohne der Rechtswohltat des Inventars zur Erbin erklärt hat, unter Bedachtnahme auf die ausgesetzten Vermächtnisse gemäß den Erklärungen je vom 3. Juni 1998 zur Gänze eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 17. August 1999 wurde im Hinblick auf den Erwerb von A. H. die Erbschaftssteuer festgesetzt. In dem diesem Bescheid zu Grunde liegenden steuerpflichtigen Erwerb ist das gegenständliche Sparbuch enthalten und wurde dieses gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 als steuerfrei behandelt.

Mit Bescheid vom 17. August 1999 wurde Bw. Schenkungssteuer in Höhe von 679.490,00 S vorgeschrieben.

Diese würde die Zuwendung laut Testamentserfüllungs- und Legatsausweis vom 29. September 1998 betreffen und würde sich wie folgt berechnen:

Sparbuch Nr.31.954.324	2,000.000,00 S			
ab Freibetrag	-1.500,00 S			
	1,998.500,00 S	34%	Schenkungssteuer	679.490,00 S

Da die Erklärung vom 3. Juni 1998 mit Testament vom 9. Juni 1998 widerrufen worden sei, stelle die Erfüllung eine freiwillige Zuwendung dar.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 20. Oktober 1999 wurden an den Notar, der die Verlassenschaftsabhandlung durchgeführt hat, folgende Fragen gerichtet:

-	Die von der Verstorbenen am 3. Juni 1998 errichtet "Erklärung" sei laut notariellem Testament vom 9. Juni 1998 wieder aufgehoben worden (Punkt Zweitens). Trotzdem sei der Abhandlung die "Erklärung" zu Grunde gelegt worden (siehe Testamentserfüllungs- zugleich Legatsausweis).
-	Welche Gründe wären hierfür ausschlaggebend gewesen?

Mit Schreiben vom 29. Oktober 1999 wurde wie folgt geantwortet:

Der Errichtung des erbl.Testamentes vom 9. Juni 1998 sei eine Besprechung im Rahmen des

monatlich einmal stattfindenden Amtstages am Gemeindeamt O. vorausgegangen. In der Folge hätte sich M.S. im Krankenhaus befunden und würde dabei die Erklärungen je vom 3. Juni 1998 verfasst haben, jedoch bei der Unterfertigung des Testamento am 9. Juni 1998 trotz Belehrung nicht bedacht haben, dass diese gemäß Punkt "Erstens" des Testamento widerrufen würden.

In der Verhandlungsschrift vom 19. August 1998 sei Frau A.H. das erbl. Testament vom 9. Juni 1998 sowie die Erklärungen je vom 3. Juni 1998, mit welchen mehrere Vermächtnisse ausgesetzt worden seien, zur Kenntnis gebracht worden. Nach Rechtsbelehrung hätte sie ausdrücklich erklärt, die vorgenannten Vermächtnisse trotz des im erbl. Testament enthaltenen Widerrufes zu erfüllen. Dies deshalb, da sie noch zu Lebzeiten der Erblasserin persönlich in die von ihr errichteten Erklärungen je vom 3. Juni 1998 Einsicht nehmen hätte können und ihr dabei die Erblasserin ausdrücklich erklärt hätte, dass dies auch ihr "Testament" sein würde und sie daher wünschen würde, dass diese Vermächtnisse erfüllt würden.

Der Wille der Erblasserin sei daher mit Sicherheit darauf gerichtet gewesen, den einzelnen Vermächtnisnehmern endbesteuertes Vermögen zuzuwenden, um so in den Genuss der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 zu kommen.

Auf Grund des im erbl. Testament vom 9. Juni 1998 enthaltenen Widerrufs aller früheren letztwilligen Anordnungen hätte sich daher die Erbin A.H. aus den oben angeführten Gründen verpflichtet, die ausgesetzten Vermächtnisse zu erfüllen, um so dem Willen der Erblasserin zu entsprechen und sei diesbezüglich ein entsprechenden Testamentserfüllungs- zugleich Legatsausweis in die Verhandlungsschrift vom 11. September 1998 aufgenommen worden.

Gegen obigen Bescheid wurde Berufung eingereicht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Die Erblasserin M.S. hätte am 3. Juni 1998 ein handschriftliches Vermächtnis errichtet, demgemäß sie angeordnet hätte, welchen im einzelnen mit Adressen angeführten Personen sie bestimmte, detailliert beschriebene Vermögenswerte, nämlich ihre Sparbücher, Gold und Wertpapiere, vermachen wolle. So hätte sie auch der nunmehrigen Berufungswerberin Bw. das Sparbuch Nr. 31.954.324 vermach. Es handle sich dabei um ein endbesteuertes Sparbuch.

M.S. hätte über dieses Vermächtnis auch die von ihr als Erbin eingesetzte A.H. informiert, wie auch die Vermächtnisnehmerin.

Die einzelnen Sparbücher seien im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung auch mit entsprechenden schriftlichen, auf die Vermächtnisnehmer hinweisenden Vermerken aufgefunden worden. So hätte das von der Erblasserin der Berufungswerberin zugeschriebene Sparbuch sogar die Sparbuchbezeichnung "Erblasserin/Bw." getragen.

M.S. hätte St. vom öffentlichen Notariat Sa. damit beauftragt, in Abänderung ihres letzten Testamento nun A.H. als neue Universalerbin einzusetzen.

St. sei von ihr nicht über die von der Testatorin selbst wenige Tage vorher erstellten

Vermächtnisse informiert worden. Der Punkt 1. des Testamento, das er auftragsgemäß errichtet hätte und das am 9. Juni 1998 von M.S. unterfertigt worden sei, hätte sich nach seinem Wissensstand auf vorhergehende Testamente bezogen, denn nur von diesen hätte M.S. ihn unterrichtet, ansonsten würde St. eine andere Formulierung verwendet haben. Er würde nämlich nicht den Auftrag gehabt haben, mit diesem Punkt 1. des Testamento vom 9. Juni 1998 auch Vermächtnisse aufzuheben.

Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung, die ebenfalls im Notariat Sa. durchgeführt worden sei, seien das Testament und zwei Vermächtnisse, darunter auch das in Rede stehende Vermächtnis kundgemacht worden. Für die Erbin wäre zweifelsfrei festgestanden, dass M.S. bei Errichtung des Testamento vom 9. Juni 1998 niemals den Willen gehabt habe, ihre kurz vorher eigenhändig geschriebenen Vermächtnisse zu widerrufen, da sie sie sonst über ihre Willensänderung informiert haben würde und in der Zeit zwischen 9. Juni 1998 und ihrem Ableben am 2. August 1998 die Bezeichnungen und Vermerke bei den Sparbüchern geändert haben würde. Demnach hätte die Erbin A.H. es als ihre Verpflichtung angesehen, diesem ihr bekannten letzten Willen der Erblasserin zu entsprechen und hätte daher, statt sich selbst diese Vermögenswerte zuzueignen, die Vermächtnisse erfüllt. Einen anderen Grund als die Erfüllung dieses letzten Willens hätte es für A.H. nicht gegeben, als sie den Vermächtnisanordnungen entsprochen hätte. A.H. stehe zu den Vermächtnisnehmern nicht in einem Naheverhältnis, das sie zu Schenkungen an diese veranlasst haben würde.

Mit rekommandiertem Schreiben vom 22. September 1998 hätte St. daher die Berufungswerberin auch über das zu ihren Gunsten bestehende Vermächtnis vom 3. Juni 1998 informiert und sie aufgefordert, sich wegen der Sparbuchsausfolgung ins Notariat zu begeben.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte aber ohne Prüfung der Sachlage einfach unterstellt, dass die Erbin Schenkungen unter Anderem an die Berufungswerberin vornehmen habe wollen.

Völlig unbeachtet hätte sie dabei gelassen, dass schließlich der Abhandlung das Vermächtnis vom 3. Juni 1998 zu Gunsten der Berufungswerberin zu Grunde gelegt worden sei und dass die Erbin dem Gericht gegenüber nachgewiesen hätte, dass sie die Legate erfüllt habe. Demnach hätte auch die Einantwortungsurkunde dahingehende gelautet, dass die Erbin "unter Bedachtnahme auf die ausgesetzten Vermächtnisse gemäß den Erklärungen je vom 3. Juni 1998" eingeantwortet werde.

Es fehle bei der von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Schenkung an beiden für die Annahme einer Schenkung unerlässlichen Voraussetzung: dem Rechtsgeschäftswillen und der Übergabe (Titel und Modus). Der diesbezügliche rechtsgeschäftliche Wille zur Schenkung, und zwar – wie dies bei einer Schenkung als zweiseitigem Vertrag erforderlich sei – wäre weder auf Seiten der "Geschenkgeberin", noch auf Seiten der "Geschenknehmerin" vorgelegen. Es hätte auch keine Übergabe von A.H. an

die Berufungswerberin stattgefunden. Der Notar hätte das Sparbuch, bevor A.H. überhaupt Eigentümerin desselben gewesen worden wäre, an die Berufungswerberin aus dem Nachlass ausgefolgt.

Sohin fehle es an einer für die Vorschreibung einer Schenkungssteuer rechtsgültigen Schenkung.

Würde die Berufungswerberin außerdem das ihr via Vermächtnis zugesetzte Sparbuch nicht aus der Verlassenschaft erhalten haben, würde die Erbin auf Erfüllung des Vermächtnisses geklagt und beste Gewinnaussichten in diesem Prozess gehabt haben, weil die Beweisaufnahme und rechtliche Würdigung des Sachverhaltes keinen anderen Schluss zugelassen haben würde, als dass das Vermächtnis zu Gunsten der Berufungswerberin nie aufgehoben worden wäre. Da im gegenständlichen Fall, was bei letztwilligen Verfügungen ja nicht gerade die Regel sei, alle Beteiligten von den letztwilligen Verfügungen der Verstorbenen unterrichtet gewesen wären, hätte die Erbin eben dem ihr bekannten Willen entsprochen. Es könnte doch nun nicht zum Nachteil der Vermächtnisnehmerin ausschlagen, dass die Erbin es nicht auf einen – richtigerweise als aussichtslos eingeschätzten – Prozess, in dem sie zur Herausgabe des Sparbuchs verurteilt worden sein würde, ankommen hätte lassen, sondern der Verpflichtung zur Legatserfüllung sofort entsprochen hätte.

Abgesehen davon sehe das ErbStG 1955 selbst in § 9 ErbStG 1955 ausdrücklich vor, dass dann, wenn der Erbe eine wegen Formmangel nichtige Verfügung von Todes wegen erfülle, nur die Steuer zu erheben sei, die bei Gültigkeit der Verfügung des Erblassers zu entrichten gewesen sein würde.

Wenn also der Gesetzgeber selbst in dem Fall, dass ein Erbe eine wegen Formmangels nichtige Verfügung des Testators erfülle, einen Erwerb von Todes wegen annehme, dann sei erst Recht im gegenständlichen Fall per analogiam ein Erwerb von Todes wegen bei der Berufungswerberin der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen. Schließlich liege hier gar keine nichtige Verfügung vor, sondern ein formal völlig rechtsgültiges Vermächtnis. Dass sich die Widerrufsanordnung in Punkt 1. des Testamentes vom 9. Juni 1998 überhaupt auf dieses Vermächtnis – und hier sei auf den Willen der Erblasserin abzustellen – bezogen hätte, ergebe sich nicht eindeutig aus dem Wortlaut und hätte außerdem zum Zeitpunkt der Testamentserrichtung am 9. Juni 1998 ein früheres Testament bestanden, dass die Erblasserin sehr wohl widerrufen hätte wollen.

Wenn es der Geschenkgeber vorgezogen hätte, die Erfüllung einer nichtigen letztwilligen Anordnung nicht als Schenkung anzusehen, dann vielmehr noch in einem Fall wie dem gegenständlichen, wenn eine Verfügung erfüllt worden sei, deren Widerruf so wenig klar feststehe, dass der testamentserrichtende Notar in der Nachlassabhandlung einen Legatserfüllungsausweis an das Gericht verfasst habe, also von einem gültigen Vermächtnis ausgegangen sei.

Es würde daher beantragt werden, die festgesetzte Schenkungssteuer ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 ErbStG 1955 unterliegen der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer

1. Erwerbe von Todes wegen,
2. Schenkungen unter Lebenden,
3. Zweckzuwendungen.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Im gegenständlichen Fall liegt unstrittiger Weise eine letztwillige Anordnung, die mehrere Vermächtnisse enthält, vom 3. Juni 1998 vor, weiters existiert ein Testament vom 9. Juni 1998.

Strittig ist nun, ob durch das Testament – errichtet im Notariat Sa., die wenige Tage zuvor durch die Erblasserin selbst errichtete Anordnung von Vermächtnissen widerrufen worden ist.

Nach ständiger Judikatur des VwGH (16.11.1989, 88/16/0141, oder 14.5.1992, 91/16/0019) hat die Auslegung letztwilliger Erklärungen nach dem Willen des Erblassers zu geschehen.

Eine letztwillige Erklärung ist daher immer so auszulegen, dass der vom Erblasser angestrebte Erfolg eintritt. Dabei stellt die letztwillige Anordnung selbst, die als Einheit in ihrem gesamten Zusammenhang zu betrachten ist, nicht die einzige Quelle der Auslegung dar. Es sind vielmehr auch außerhalb dieser Anordnung liegenden Umstände aller Art, etwa sonstige mündliche oder schriftlich Äußerungen, sowie ausdrückliche oder konkludente Erklärungen des Erblassers heranzuziehen. Allerdings muss diese Auslegung in der letztwilligen Anordnung irgendeinen, wenn auch noch so geringen Anhaltspunkt finden und darf darin dem darin unzweideutig ausgedrückten Willen des Erblassers nicht zuwider laufen. Die Grenze bildet dabei der Wortlaut der formgültigen Erklärung (siehe auch OGH vom 17.9.1991, 5 Ob 531/91).

Im vorliegenden Fall wurde in Punkt Erstens des Testamento vom 9. Juni 1998 festgehalten, dass "alle meine früheren letztwilligen Anordnungen vollinhaltlich widerrufen werden".

Fraglich ist nun, ob damit lediglich ein älteres Testament, das unstrittigerweise bestanden hat, oder auch die Anordnung der Vermächtnisse vom 3. Juni 1998 widerrufen werden sollte.

Sowohl der Notar, der das Testament erstellt und die Verlassenschaftsabhandlung durchgeführt hat (siehe Legatsausweis bzw. Erbserklärung), als auch der zuständige Richter (siehe Einantwortungsurkunde) hatten keinerlei Zweifel, dass sich der Widerruf lediglich auf früherer Testamente beziehen könne. Ansonsten hätten die oben genannten Schriftstücke nicht – wie im Sachverhalt ausführlich zitiert - in der vorliegenden Art und Weise ausgestellt werden dürfen.

Ebenso wurde die Gültigkeit der Vermächtnisse durch A.H. mit Erbserklärung unter Bedachtnahme auf diese anerkannt. Vom Notar wurde diesbezüglich ausgeführt, dass die Erblasserin persönlich A.H. die Erklärungen vom 3. Juni 1998 gezeigt hätte mit der

Anmerkung, dass sie sich wünschen würde, dass diese Vermächtnisse erfüllt würden. Die zukünftige Testamentserbin wurde somit von der Erblasserin über die von ihr zu erfüllenden Vermächtnisse informiert.

Wesentlich ist weiters, dass das gegenständliche Sparbuch den Namen Erblasserin/Bw. getragen hat. Eine eindeutige Zuordnung von Sparbuch zur Vermächtnisnehmerin ist somit ersichtlich.

Offensichtlich ist folglich, dass der Wille der Erblasserin auf die Erfüllung der Vermächtnisse gerichtet war – auch für die Testamentserbin hat es darüber keinen Zweifel gegeben.

Durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurden die Ausführungen des Notars nicht berücksichtigt, es wurde auch nicht zu diesen Stellung genommen.

Der Senat hat an den Aussagen des Notars keine Zweifel, auch die übrigen oben angeführten Umstände sprechen für die Eindeutigkeit der Interpretation des Testamento dahingehend, dass lediglich der Widerruf der früheren Testamente, jedoch nicht der Anordnung der Vermächtnisse gewollt war.

Bw. hat folglich auf Grund eines gültigen Vermächtnisses iSd § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 das gegenständliche Sparbuch erhalten.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 bleiben Erwerbe 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 EStG 1988 idF des Bundesgesetzes, BGBI.Nr. 12/1993 unterliegen, steuerfrei.

Bei gegenständlichem endbesteuerten Sparbuch handelt es sich um solches Kapitalvermögen, was auch von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht angezweifelt worden ist.

Der Erwerb des Sparbuchs auf Grund des Vermächtnisses durch Bw. ist somit als steuerfrei zu werten.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Linz, am 28. Februar 2005