



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 7. März 2006 des am 13. Mai 2007 verstorbenen Ing. J., zuletzt wohnhaft in Adr1, nunmehr der B., Adr2 als dessen Rechtsnachfolgerin (Erbin), vertreten durch Dr. Robert Löffler, Notar, 1070 Wien, Museumstraße 5, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 25. Jänner 2006, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 2.532,63
(gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 4% von € 44.403,83 = € 1.776,15
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2 % von € 37.824,03 = € 756,48).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 29. März 2001 verstorbenen E. haben Herr Ing. J. (in der Folge: Rechtsvorgänger) zu 4/10 des Nachlasses und Frau S. zu 6/10 des Nachlasses auf Grund des Testamentes vom 3. Februar 2000 eine Erbserklärung abgegeben, welche mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 15. Oktober 2002 zu Gericht angenommen wurden.

Mit dem oa. Testament war der Rechtsvorgänger ohne ziffernmäßige Angabe einer Quote als Erbe der Wohnung in Salzburg und Frau S. als Erbin der Wohnung in Baden mit allem Inhalt eingesetzt worden.

Lt. im Verlassenschaftsakt einliegender, mit 30. September 2002 beurkundeter „Vereinbarung“ kamen die oa. Testamentserben und die nach dem Gesetz berechtigten Erben K. und Frau A. wie folgt überein:

„ Zur Vermeidung langwieriger und kostenintensiver Auseinandersetzungen zwischen den Vertragsparteien vereinbaren diese eine Erledigung der Erbsauseinandersetzung wie folgt:

- a) S. gibt eine Erbserklärung ab zu 6/10tel (sechs Zehntel) Anteil.
- b) Ing. J. gibt eine Erbserklärung ab zu 4/10tel (vier Zehntel) Anteil.
- c) K. und A. erhalten jeweils vom Konto der Erblasserin bei der X-Bank, Kontonummer. 6, einen Betrag von € 40.000,-- sohin insgesamt einen Betrag von € 80.000,-- samt anteiligen auf diesem Konto seit 01.01.2002 aufgelaufenen Zinsen.
- d) Der über € 80.000,-- samt anteiligen Zinsen laut c) hinausgehende Betrag vom unter c) genannten Konto bei der X-Bank wird zu gleichen Teilen zwischen S. und Ing. J. aufgeteilt.
- e) Die Kosten des Gerichtskommissärs, Dr. P, sowie allfällige im Zusammenhang mit der Auflösung des Kontos bei der X-Bank anfallenden Kosten werden von sämtlichen Vertragsparteien jeweils zu einem Viertel getragen. Die Kosten einer allfälligen anwaltlichen Vertretung trägt jeder Vertragsteil für sich.
- f) Allfällige aus diesen Zuwendungen der Verlassenschaft entstehende Abgaben, Gebühren und Steuern hat jeweils der Vertragsteil zu tragen dem der jeweilige Vermögensteil zukommt.....

Laut Vorlage des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses vom 23. Dezember 2002 durch die erbserklärten Erben an das Verlassenschaftsgericht bestand der Nachlass aus folgenden Aktiven und Passiven:

AKTIVA	
240/14615-Anteile an der Liegenschaft EZ 1 GB Baden, mit einem anteiligen Einheitswert von	€ 16.131,13
2. Kleidung, Wäsche und Einrichtung in der zu Punkt 1. angeführten erbl. Wohnung, alt und gebraucht	€ 800,00
3. 1.540 Stück Golddukaten, Gesamtwert	€ 104.722,00
4. 1227/27013-Anteile an der Liegenschaft EZ 2 Grundbuch R., mit einem anteiligen Einheitswert von	€ 15.389,21
5. Einrichtung in der zu Punkt 4. angeführten Wohnung, alt und gebraucht	€ 400,00
6. Guthaben bei der X Bank PLC	€ 86.067,25
7. Guthaben bei der Österreichischen Postsparkasse AG Kontonummer 3	€ 988,39
8. Guthaben bei der Österreichischen Postsparkasse AG Sparbuch Kontonummer 4	€ 7.962,17
9. Guthaben bei der LBA Landesbausparkasse AG	€ 5.772,65
10. Guthaben bei der Salzburger Landes-Hypothekenbank AG	€ 20.661,25
11. Guthaben bei der Volksbank Salzburg reg. Gen.m.b.H	€ 5.406,20
12. Guthaben bei der Volksbank Wien AG	€ 93,66

13. Geschäftsanteils Guthaben bei der Verwaltungsgenossenschaft der Volksbank in Wien und Klosterneuburg reg.Gen.m.b.H.	€ 7,27
14. Steuerguthaben bei Finanzamt Baden	€ 612,56
Summe der Nachlassaktiven	€ 265.013,74
PASSIVA	
1. Forderung der Fa. L. Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. gemäß Honorarnote vom 23.11.2001	€ 451,73
2. Forderung der Fa. L. Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. gemäß Honorarnote vom 24.6.2002	€ 114,00
3. Begräbniskosten	€ 414,24
Summe der Nachlasspassiven	€ 979,97

Mit der Vorlage des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses legten die erbserklärten Erben dem Verlassenschaftsgericht die oa. Vereinbarung vom 30. September 2002 sowie ein Erbteilungsübereinkommen über die Aufteilung des Nachlasses zwischen den beiden erbserklärten Erben vor.

Mit Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes vom 31. März 2003 wurde das eidesstättige Vermögensbekenntnis mit einem Reinnachlass von € 264.033,77 zu Gericht angenommen, die Erbteilungsübereinkommen vom 30. September 2002 und vom 23. Dezember 2002 zur Kenntnis genommen und die erbserklärten Erben abhandlungsgerichtlich ermächtigt, über die diversen Guthaben zu verfügen.

Über das Guthaben bei der Barclays Bank PLC in Höhe von € 86.067,25 wurden die erbserklärten Erben gemeinsam abhandlungsgerichtlich ermächtigt zu verfügen.

Mit Einantwortungsurkunde vom selben Tag wurde der Nachlass den erbserklärten Erben entsprechend ihrer Erklärungen eingewantwortet.

Auf Grund dieses Ergebnisses des Verlassenschaftsverfahrens bemaß das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) die Erbschaftssteuer des Rechtsvorgängers gemäß § 8 Abs.1 ErbStG ausgehend von einem gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 1.051.340,00 mit 6 % (Steuerklasse I), somit in Höhe von S 63.080,40 und gemäß § 8 Abs.4 ErbStG ausgehend vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von S 520.470,00 mit 2 %, somit in Höhe von S 10.409,40 und setzte die Erbschaftssteuer gegenüber dem Rechtsvorgänger mit dem

nunmehr angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid vom 25. Jänner 2006 in Höhe € 5.340,73 (entspricht S 73.490,00) fest.

Dabei ging das FAG von der Erbquote des Rechtsvorgängers von 4/10 des Reinnachlasses aus und führte in der Begründung aus, dass die Legate an Frau K und Frau A berücksichtigt worden seien. Die anteiligen Guthaben bei Banken setzte das FAG in Höhe von S 258.427,10 an und berücksichtige einen Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in derselben Höhe. Weiters wurden Kosten der Regelung des Nachlasses in Höhe von S 13.565,18 berücksichtigt, der Hausrat einschließlich Wäsche steuerfrei belassen und ein Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von S 30.000,00 abgezogen.

Der anteilige Wert der Golddukaten wurde unter dem Titel „Geld“ ausgewiesen.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Rechtsvorgänger ein, dass vom Erbteilungsübereinkommen ausgegangen werden müsse, dass das Guthaben bei der X Bank PLC noch nicht freigegeben worden sei und dass Geld im Nachlass nicht enthalten gewesen sei und es unklar sei, um welche Position es sich dabei handle.

Gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung brachte der Rechtsvorgänger einen Vorlageantrag ein.

Da im angefochtenen Bescheid bei den Aktiven wie beim Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstich ErbStG nicht der gesamte anteilige Wert der Bankguthaben berücksichtigt wurde, sondern nur der um die Abfindungen gekürzte Betrag, erging folgender Vorhalt des UFS an das FAG:

„Aus der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes in der Begründung des angefochtenen Erbschaftssteuerbescheides ist zu schließen, dass bei den Guthaben aus Banken die Abfindung an Frau K. und Frau A. in Höhe von € 80.000,00 abgezogen wurde und das Guthaben bei der X Bank PLC beim Berufungswerber nur mehr mit 4/10 des Restbetrages von € 6.067,25 (= € 2.426,90) angesetzt wurde. Es wurde aber beim Berufungswerber bei der Begünstigung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG auch nur dieser anteilige Restbetrag und nicht sein Anteil am gesamten Guthaben von € 86.067,25 (4/10 = € 34.426,90) berücksichtigt, obwohl lt. Vereinbarung der Testamentserben mit Frau K. und Frau S. vom 30. September 2002 diese nicht mit, sondern nur aus dem endbesteuerten Vermögen abzufinden waren (siehe VwGH 26.9.2006, 2006/16/0047)“.

Dazu erklärte das FAG, dass diesen Ausführungen nichts hinzuzufügen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt. Mit der Abgabe der Erbserklärung ist also der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen (vgl. VwGH vom 28. 9. 2000, 2000/16/0327).

Auf Grund des [§ 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich 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 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der Fassung des Bundesgesetzes, [BGBl. Nr. 12/1993](#) unterliegen, steuerfrei.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955](#) 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 Erbschaftsteuer ist damit letztlich der Vermögensvorteil, den jemand mit dem Tod eines anderen erwirbt. Die Erbschaftsteuer 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 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. u.a. VwGH vom 14. 5. 1992, 91/16/0019).

Soweit der Rechtsvorgänger auf das mit der Miterbin nach Abgabe der Erbserklärungen abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen verweist, ist entgegenzuhalten, dass ein solches, unter Lebenden abgeschlossenes Rechtsgeschäft an der Verwirklichung des bereits durch die Abgabe der Erbserklärung vollzogenen Steuertatbestandes weder dem Grund noch der Höhe nach etwas zu ändern vermag. Wenn, wie bereits oben ausgeführt wurde, die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird der Grundsatz, dass die Erbschaftsteuer vom Erbanfall zu bemessen ist, nicht berührt.

Die Abgabenbehörde ist mit Ausnahmen wie Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und den rechtskräftigen Einantwortungsurkunden zu Grunde gelegten Erbserklärungen gebunden (vgl.

VwGH 21. 12. 1992, 88/16/0128). Auf Grund dieser Bindungswirkung ist im vorliegenden Fall für die erbschaftssteuerliche Beurteilung davon auszugehen, dass dem Rechtsvorgänger eine Erbschaft (und nicht bloß ein Legat) angefallen ist.

An dieser Beurteilung ändert auch die von der Erblasserin in ihrer letztwilligen Verfügung getroffene Teilungsanordnung nichts. Betrachtet man die von der Erblasserin zu Gunsten des Berufungswerbers getroffene letztwillige Verfügung als Erbseinsetzung - was auf Grund der Bindungswirkung an die Entscheidung des Abhandlungsgerichtes zwingend geboten ist - ist ausgeschlossen, dass der Berufungswerber und die Miterbin die im Testament angeführten Liegenschaften zusätzlich zu ihren Erbquoten erhalten sollten und können die im Testament getroffenen Anordnungen hinsichtlich einiger Liegenschaften nicht als Vorausvermächtnis beurteilt werden. Vom Rechtsvorgänger und der Miterbin wurden auf Grund der letztwilligen Verfügung der Erblasserin die Erbserklärungen mit je einer bestimmten Quote abgegeben. Daraus kann geschlossen werden, dass sie von einem der jeweiligen Quote entsprechenden Wert der mit der Teilungsanordnung zugedachten Vermögenswerte ausgegangen sind, die auf Grund der Anordnung der Erblasserin letztendlich dem Rechtsvorgänger bzw. der Miterbin zukommen sollten. Vermächtnisse an einen Erben sind im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern "Hineinvermächtnisse" (unechte Prälegate), das heißt, sie sind auf den Erbteil anzurechnen, sodass bloße Teilungsanordnung vorliegt (vgl. VwGH 22. 1. 1987, 86/16/0021).

In dem eben genannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof bestätigt, dass auch dann, wenn der Erblasser eine verbindliche Teilungsanordnung getroffen hat, die Besteuerung entsprechend der Erbquoten vorzunehmen ist und es nicht entscheidend ist, welchem Erben letztendlich die einzelnen Nachlassgegenstände zukommen (siehe auch UFS 11.2.2008, RV/0653-W/05; UFS 17.1.2007, RV/0153-K/06, UFS 24.2.2006, RV/1833-W/04.)

In der zwischen den Erben geschlossenen Vereinbarung vom 20. September 2002, mit welcher die Erbquoten bestimmt wurden, ist keine Rede von einem Vorausvermächtnis. Die Aufteilung des Vermögens erfolgte erst mit dem nach der Erbserklärung geschlossenen Erbteilungsübereinkommen. Die Erben sind demnach offensichtlich selbst von einer bloßen Teilungsanordnung der Erblasserin ausgegangen.

Wenn beim Erben die Bemessungsgrundlage in der Weise ermittelt wird, dass - ohne Rücksicht auf ein nachfolgendes Erbteilungsübereinkommen - nach Abzug der Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten oder Legaten - unter Berücksichtigung der Steuerfreiheit des im Nachlass vorhandenen endbesteuerten Vermögens der Erbanfall nach Quoten von den solcherart verbleibenden Nachlassaktiva berechnet wird, ist dies eine denkmögliche Vorgangsweise, gegen die auch nach der zitierten Rechtsprechung des

Verfassungsgerichtshofes keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, solange die Endbesteuerungswirkung nicht verloren geht (VfGH 29.09.2006, B 3551/05).

Dem entsprechend sind der Besteuerung die Erbquoten ohne Berücksichtigung der Zuteilung der einzelnen Vermögensgegenstände zu Grunde zu legen.

Im Übrigen wird bemerkt, dass die Teilungsanordnung lediglich die Liegenschaften samt Inhalt umfasst.

Aus dem Bemessungsakt geht hervor, dass das FAG festgestellt hat, dass es sich beim Guthaben bei der Barclays-Bank um im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG begünstigtes Vermögen handelt. Das FAG hat jedoch den Erben die Befreiung nur insoweit gewährt, als das Guthaben den Abfindungsbetrag von € 80.000,00 übersteigt. Wie dem FAG aber bereits vorgehalten, waren Frau K. und Frau A. nicht mit, sondern nur aus dem endbesteuerten Vermögen abzufinden.

Die Steuerfreiheit nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG für den Erwerb endbesteuerten Vermögens hängt davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird (VwGH 26.9.2006, 2006/16/0047). Die Steuerfreiheit für den Erwerb des Guthabens bei der Barclays-Bank verbleibt somit bei den Erben.

Von dem vom FAG ermittelten steuerpflichtigen Erwerb des Rechtsvorgängers von S 1.051.343,81 ist daher auf Grund des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG an Stelle des vom FAG gewährten Freibetrages von S 258.427,10 ein Betrag von S 698.756,73 abzuziehen, sodass der steuerpflichtige Erwerb des Rechtsvorgängers lediglich S 611.014,18 beträgt.

Die Steuer beträgt daher € 1.776,15 (4% von S 611.010,00 = S 24.440,40) gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG zuzüglich € 756,48 (2% von € 520.470,00 = S 10.409,40) gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG, somit insgesamt € 2.532,63 (= S 34.849,80).

Zur falschen Benennung der Golddukaten ist zu sagen, dass dies an der Besteuerung nichts ändert und zum Einwand, dass das Guthaben bei der X-Bank noch nicht freigegeben worden sei, ist auf die Steuerfreiheit für den Erwerb dieses Vermögens zu verweisen.

Gemäß [§ 289 Abs. 2 BAO](#) ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. März 2011