



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 24. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 19. Juni 2007, St.Nr., betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach X.Y., waren aufgrund des Testamentes vom 3.2.2003 die Nichte A.B. und der Neffe C.D. je zur Hälfte als Erben berufen.

Das Testament vom 3.2.2003 weist keine Erbeneinsetzung auf. Der Erblasser weist den beiden Begünstigten jedoch ganz konkret die einzelnen Vermögenswerte zu.

Strittig ist nunmehr, ob es sich bei dieser letztwilligen Verfügung um ein Voraus- oder ein Hineinvermächtnis handelt.

Die Berufungswerberin (Bw) bekämpft den Erbschaftssteuerbescheid vom 19.7.2007, StNr., mit der Begründung, dass ein Vorausvermächtnis vorliege, ihr nur endbesteuertes Vermögen als Legat ausgesetzt worden sei, weshalb der angefochtene Bescheid aufzuheben wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.8.2007 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab, da die Besteuerung nach der Erbquote durchzuführen sei. Daher sei es nicht relevant, welche Vermögenswerte dem einzelnen Erben tatsächlich zugekommen seien.

Dagegen wird im Vorlageantrag vom 5.9.2007 vorgebracht, dass kein Testament vorliege, sondern ein Kodizill, in dem den beiden Erben die einzelnen Vermögenswerte als Legate zugewendet worden seien. Hinsichtlich des restlichen, nicht durch Legate vergebenen Vermögens, sei die Bw zur Hälfte als Erbin eingesetzt worden.

Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Vorhalt vom 30.11.2007 beide Erben zu einer Stellungnahme eingeladen.

In der Stellungnahme vom 17.12.2007 bringt die Bw vor, dass ein Kodizill vorliege und daher die Frage, ob Voraus- oder Hineinvermächtnis gar nicht zum Tragen komme, vielmehr könne nur ein Legat vorliegen, weil das Testament vom 3.2.2007 keine Erbeinsetzungen enthalte.

Der Neffe des Erblassers und Miterbe bringt in seiner Stellungnahme vom 19.12.2007 vor, dass der Erblasser mit dem Testament vom 3.2.2003 sehr wohl Nichte und Neffe als Erben vorgesehen habe. Die Legate seien als Hineinvermächtnis zu verstehen.

Aus dem Protokoll über das Verlassenschaftsverfahren vom 17.5.2007 geht hervor, dass die Nichte und der Neffen auch aufgrund des Gesetzes zu Erben berufen sind.

Beide haben jedoch die unbedingte Erbserklärung aufgrund des Testamentes vom 3.2.2003 zu je einer Hälfte des Nachlasses abgegeben und so erfolgte auch die Einantwortung im Beschluss vom 23.5.2007. Beide erklärten übereinstimmend, dass es Wille des Erblassers gewesen sei, beide zu gleichen Teilen zu Erben einzusetzen, mit der im Testament vorgenommenen Aufteilung des Nachlassvermögens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz 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.

Erbanfall bedeutet nach den §§ 536 und 545 ABGB die Entstehung des Erbrechts, die grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers eintritt (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, 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 Erbserklärung aus. Die Erbserklärung ist die gegenüber dem Abhandlungsgericht abgegebene, einseitige und unwiderrufliche Erklärung, eine Erbschaft anzunehmen (Fellner, a.a.O., Rz 11; OGH 18.10.1994, 10 Ob S 37/94, und 12.4.2000, 4 Ob 80/00).

Die Abgabenbehörde ist an die gerichtliche Feststellung der Erbenqualität gebunden (VwGH 20.6.1990, 89/16/0020, und 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 Erbserklärungen gebunden (VwGH 26.1.1995, 89/16/0149). Der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall ist mit der Annahme der Erbschaft, also mit der Abgabe der Erbserklärung, erfüllt.

Nach der grundsätzlichen Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 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 Erbserklärung Gebrauch macht (Fellner, a.a.O., Rz 7 zu § 12). Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zu beurteilen (Fellner, a.a.O., Rz 4; VwGH 27.1.1999, 98/16/0361, 0362).

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 3.10.1996, 95/16/0191).

Für das vorliegenden Verfahren, wo die Bw eine Erbserklärung aufgrund des Testamentes vom 3.2.2003 zu einer Hälfte des Nachlasses abgegeben hat, bedeutet dies, dass grundsätzlich die Besteuerung nach der Quote durchzuführen ist.

Die Bw führte aus, dass es sich bei der letztwilligen Verfügung vom 3.2.2003, die der Erbserklärung zugrundegelegt wurde, um ein Kodizill handle, weil keine Erbeneinsetzung darin enthalten sei. Beiden Erben seien darin Legate vermacht worden und dies sei bei der Nachlassenteilung berücksichtigt worden. Zudem hätte bei einem als bloße Teilungsanordnung zu verstehenden Hineinvermächtnis ein Wertausgleich erfolgen müssen, da ein Hineinvermächtnis auf den Erbteil anzurechnen sei.

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.

Ob ein Prälegat (echtes Vorausvermächtnis) oder ein Hineinvermächtnis vorliegt ist eine Auslegungsfrage (SZ 25/112). Die Lehre ist äußerst uneinheitlich. Vermächtnisse sind im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern Hineinvermächtnisse und auf den Erbteil anzurechnen. Es liegt somit eine bloße Teilungsanordnung vor (Welser in Rummel, ABGB, Kommentar, § 648 RZ 5; VwGH vom 22.1.1987, 86/16/0021, 0022).

In Wahrheit liegt also der Unterschied zwischen Vorausvermächtnis und Hineinvermächtnis nicht in der Verschiedenheit der Rechtsnatur der Zuwendung, sondern nur in der Beschreibung mit dem Vermächtnis (Kralik in Ehrenzweig, Erbrecht, 208).

Im Zweifel ist im Hinblick auf § 649 ein echtes Vorausvermächtnis anzunehmen (Apathy in Koziol-Bydlinski-Bollenberger, ABGB, Kommentar, § 648 RZ 4 unter Hinweis auf Eccher in Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, § 648, Rz 3).

Ein Vorausvermächtnis im eigentlichen Sinn (echtes Vorausvermächtnis) liegt vor, wenn es die Gesamtheit der Erben belastet, somit auch den Vermächtnisnehmer in seiner Eigenschaft als Miterben nur im Ausmaß seiner Erbquote (Eccher in Schwimann, ABGB, Praxiskommentar, Rz 1 zu § 648). Das unechte Vorausvermächtnis wird zur Gänze auf den Anteil des damit begünstigten Erben angerechnet. Seiner Rechtsnatur nach ist es nach herrschender Ansicht eine bloße Teilungsanordnung (Hineinvermächtnis) (Eccher, a.a.O., Rz 2). Die umstrittene Frage, ob die Zuwendung einer Sache an einen Erben im Zweifel ein echtes oder unechtes Vorausvermächtnis darstellt, wird vom OGH in JBl 1953, 236 eher im ersteren Sinn entschieden, vor allem dann, wenn das Wort "Vorausvermächtnis" gebraucht wird oder wenn sämtliche Miterben mit einem Vermächtnis begünstigt sind (Eccher, a.a.O., Rz 3; Welser in Rummel, ABGB, Kommentar, Rz 5 zu § 648). Eccher selbst vertritt unter Hinweis auf § 649

ABGB die Ansicht, dass im Zweifel echtes Vorausvermächtnis, das alle Erben belastet, anzunehmen ist.

Fellner (Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 2, RZ 30a) verweist auf ein BMfF-Protokoll über die Bundessteuertagung 2004, wonach selbst eine Teilungsanordnung, wenn sie einem Auftrag im Sinne des § 709 ABGB entspricht, einem Legatsempfang gleichzuhalten ist.

Wenn man nunmehr im Sinne der vorstehend angeführten Rechtsprechung und der Literaturmeinungen den vorliegenden Sachverhalt prüft so ist festzuhalten:

Der Erblasser hat in seiner letztwilligen Verfügung über sein gesamtes Vermögen verfügt und beide Erben mit einem Vermächtnis bedacht. Die sprachliche Textierung ist insoferne klar, als der Erblasser in der letztwilligen Verfügung die vermachten Vermögenswerte detailliert anführt.

Die beiden Erben haben entsprechend dieses Kodizills die Vermögensgegenstände aufgeteilt, keinen Vermögensausgleich durchgeführt und nur jene Vermögenswerte, über die nicht mit Vorausvermächtnis verfügt worden ist, im Verhältnis der Erbquoten geteilt.

Aus dem Abhandlungsprotokoll geht hervor, dass beide Erben angegeben haben, dass es der Wille des Erblassers gewesen sei, beide zu gleichen Teilen zu Erben einzusetzen, mit der im Testament vorgenommenen Aufteilung des Nachlassvermögens.

Überlegungen wegen der Wertverhältnisse oder wegen eines Wertausgleiches wurden nicht angestellt, bzw gehen aus dem Abhandlungsprotokoll nicht hervor. Nur hinsichtlich des nicht mittels Legate verfügt Vermögens wurde die Aufteilung entsprechend der Erbquote vorgenommen. Dies ist auch aus der Aufnahme der ausdrücklichen Formulierung in das Abhandlungsprotokoll ersichtlich, wonach „nachträglich hervorkommendes Nachlassvermögen den Erben zu gleichen Teilen gehöre“.

Dass der Erblasser das gesamte Vermögen auf die beiden Erben verteilt und keine Erbeinsetzung mit einer bestimmten Quote in den Text aufgenommen hat, ist ein weiteres Indiz, dass er damit die zugeteilten Vermögenswerte im Sinne eines Vorausvermächtnisses vermachen wollte.

Der Unabhängige Finanzsenat gelangt daher zur Ansicht, dass unter Beachtung der zivilrechtlichen Literatur die im vorliegenden Kodizill ausgesetzten Legate jeweils ein echtes Vorausvermächtnis darstellen.

Für die Besteuerung bedeutet dies, dass diese zwar grundsätzlich nach der Erbquote zu erfolgen hat, jedoch nur insoweit als nicht einzelne Vermögenswerte aufgrund der Legate direkt den einzelnen Erben unmittelbar zuzurechnen sind.

Da die Bw ausschließlich endbesteuertes Vermögen zugewendet erhalten hat, fällt für sie keine Erbschaftsteuer an. Der angefochtene Bescheid war daher ersatzlos aufzuheben.

Salzburg, am 13. März 2008