

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau A.H., S., vertreten durch D.K., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. August 2004 betreffend Erbschaftssteuer nach der am 23. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit	€	48.902,71
(10 % von einer Bemessungsgrundlage von € 489.027,13)		
+ die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wird festgestzt mit	€	223,98
(1 % von einer Bemessungsgrundlage von € 22.394,86)		
- Begünstigung nach § 8 Abs. 6 ErbStG (höchstens)	€	109,01
sohin insgesamt	€	49.017,68

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Herr I.H. ist am 1 verstorben. Die Witwe des Verstorbenen, Frau A.H., die Berufungserberin, hat Herrn Notar D.G. bevollmächtigt, sie im gegenständlichen Verlassenschaftsverfahren zu vertreten. Vom Vertreter wurde mit Eingabe vom 20. April 1995, gerichtet an das Bezirksgericht K., namens der Berufungserberin auf Grund des Gesetzes zu 1/3 des

Nachlasses die bedingte Erbserklärung abgegeben und deren Annahme zu Gericht beantragt. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes K. vom 27. Juni 1995 wurde die von der Berufungswerberin auf Grund des Gesetzes zu einem Drittel des Nachlasses unter der Rechtswohltat des Inventars abgegebene Erbserklärung zu Gericht angenommen und das Erbrecht für ausgewiesen anerkannt. Die von den Kindern auf Grund des Testamentes unter der Rechtswohltat des Inventars abgegebenen Erbserklärungen wurden mit diesem Beschluss zurückgewiesen.

Gegen diesen Beschluss des Bezirksgerichtes K. wurde von den weiteren Erben am 9. August 1995 Rekurs erhoben. Mit Beschluss des Landesgerichtes für Z. vom 20. Dezember 1995 wurde dem Rekurs teilweise Folge gegeben und wurden die von den Kindern auf Grund des Testamentes unter der Rechtswohltat des Inventars abgegebenen Erbserklärungen zu Gericht angenommen. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes K. vom 13. Februar 1996 wird laut Punkt 3) das Verfahren nach den §§ 125 ff AußStrG eingeleitet und den Kindern die Klägerrolle für den künftigen Erbrechtsstreit gegen die Berufungswerberin zugewiesen. Sie wurden aufgefordert, binnen einer Frist von drei Monaten nach Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses die Erbrechtsklage gegen die Berufungswerberin einzubringen. Am 2. April 1996 wurde gegen diesen Beschluss von den Kindern Rekurs erhoben und der Beschluss in seinem Punkt drei insoweit angefochten, als in diesem den Kindern die Klägerrolle für den Erbrechtsstreit zugewiesen wurde und sie aufgefordert wurden, binnen einer Frist von drei Monaten die Erbrechtsklage einzubringen. Mit Beschluss des Landesgerichtes für Z. vom 20. November 1996 wurde diesem Rekurs nicht Folge gegeben. Dagegen wurde von den Kindern am 24. Jänner 1997 ein außerordentlicher Revisionsrekurs erhoben, welcher vom Obersten Gerichtshof mit Beschluss vom 2. April 1997 zurückgewiesen wurde.

Die Erbrechtsklage wurde von den Kindern am 25. Juli 1997 beim Landesgericht B. eingebbracht. Das Landesgericht B. hat mit Urteil vom 23. November 1997 die Gültigkeit des schriftlichen Testamentes vom 24. August 1993 und das Erbrecht der Kinder auf Grund dieses Testamentes festgestellt. Von der Berufungswerberin wurde gegen den stattgebenden Teil dieses Urteils Berufung erhoben. Vom Oberlandesgericht D. wurde am 31. August 1998 die Entscheidung getroffen, dass der von der Berufungswerberin in Anspruch genommene gesetzliche Erbrechtstitel unwirksam ist.

Mit Eingabe vom 3. Dezember 1998, gerichtet an das Bezirksgericht K., wurde vom Vertreter namens der Berufungswerberin auf Grund des Testamentes vom 24. August 1993 ohne Nennung einer Quote die bedingte Erbserklärung abgegeben, wobei sie sich die Geltendmachung eines allfälligen Pflichtteilergänzungsanspruches vorbehält. Über Auftrag des Bezirksgerichtes wurde vom Vertreter der Berufungswerberin am 10. Dezember 1998 festgehalten, dass eine Erbserklärung lediglich den Erbrechtstitel und die Art der

Erbserklärung enthalten muss. Die Angabe der Quote ist nicht erforderlich. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes K. vom 13. Jänner 1999 wurde die von der Berufungswerberin auf Grund des Testamento vom 24. August 1993 ohne Nennung einer Quote abgegebene bedingte Erbserklärung zu Gericht angenommen und ihr Erbrecht für ausgewiesen anerkannt. Ihr wurde aufgetragen, die Nennung der Quote nach Errichtung des Inventars sowie Annahme desselben zu Gericht nachzutragen.

Mit Eingabe an das Bezirksgericht K. vom 8. Februar 2002 wurden von sämtlichen Erben die gemeinsamen Schlussanträge gestellt. Die von den Kindern abgegebenen bedingten Erbserklärungen wurden dahingehend modifiziert, dass sie zu je 5/24 die bedingten Erbserklärungen abgeben. Die von der Berufungswerberin ohne Angabe einer Quote auf Grund des Testamento abgegebene bedingte Erbserklärung wurde hinsichtlich der Quote dahingehend ergänzt, dass sie zu 1/6 auf Grund des Testamento die bedingte Erbserklärung abgibt. Laut dem "Pflichtteilsberichtigungs-Übereinkommen" erhält die Berufungswerberin die ihr im Testament vermachte Liegenschaft, das ihr vermachte Kraftrad und den Anteil an der Wohnungseinrichtung sowie einen Betrag, welcher durch Überweisung von zwei Sparbüchern beglichen wird. Mit Beschluss des Bezirksgerichtes K. vom 11. April 2002 wurde die Erklärung der Erben, die Quoten der von ihnen auf Grund des Testamento abgegebenen Erbserklärungen abzuändern, zur Kenntnis genommen. Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes K. vom 11. April 2002 wurde der Nachlass auf Grund der bedingt abgegebenen, vom Gericht angenommenen Erbserklärungen den Kindern zu je 5/24 und der Berufungswerberin zu 1/6 eingeantwortet.

Ein nachträglich hervorgekommenes Nachlassvermögen wurde vom Bezirksgericht K. mit Beschluss vom 21. Juli 2003 der Berufungswerberin zu 1/6 und den Kindern zu je 5/24 zugewiesen.

Für diesen Erwerb wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit Bescheid vom 27. August 2004 die Erbschaftssteuer mit S 731.681,-- (entspricht € 53.173,33) vorgeschrieben. Dabei wurde zu dem Erbteil von 1/6 die der Berufungswerberin vermachte Liegenschaft und das ihr vermachte Kraftrad hinzugerechnet.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass ein Pflichtteilsberichtigungsübereinkommen dahingehend abgeschlossen wurde, dass die Berufungswerberin neben den ihr vermachten Werten (Liegenschaft und Kraftrad) einen Barbetrag erhalten habe. Die Begleichung dieses Barbetrages erfolge aus nachlassgegenständlichen endbesteuerten Werten. Es sei zwar richtig, dass die Berufungswerberin auf Grund des Testamento formell zu 1/6 des Nachlasses Erbin ist und ihr

der Nachlass demgemäß auch zu 1/6 eingeantwortet wurde, jedoch sei die Erbschaftssteuer nach dem Anfall und nicht nach einem späteren Übereinkommen zu bemessen. Es wird beantragt, die Erbschaftssteuer auf Grund des Anfalles zu berechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Juli 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde wie folgt begründet:

"Gegenstand der Besteuerung ist der Erwerb durch Erbanfall und nicht der Erwerb durch Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruches.

Der Erwerb durch Erbanfall ist ein Rechtsvorgang durch den der Erbe auf Grund eines Erbrechtes und Abgabe einer Erbserklärung das Recht auf die Gesamtheit aller vermögensrechtlichen Rechte und Verbindlichkeiten des Erblassers im Ganzen oder in Bezug auf das Ganze zu einem bestimmten Teil erwirbt.

Wer Erbe ist bestimmt das Gericht.

Aus der Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes K. vom 11. April 2002 geht hervor, dass die Berufungswerberin zu einem 1/6-tel Anteil eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat und dieser der Nachlass zu demselben Anteil eingeantwortet wurde.

Die Aufteilung des Nachlasses auf Grund von Übereinkommen stellt einen weiteren Rechtsvorgang zwischen den Erben dar.

Aus den oben angeführten Gründen war die Berufung abzuweisen."

In dem eingebrochenen Vorlageantrag wird zur Begründung ergänzend angeführt:

"Dem Erbschaftsteuerbescheid liegt die Annahme zu Grunde, dass die Steuerpflichtige zu 1/6 Erbe des Nachlasses ist und zusätzlich als Legat das Kraftrad Puch 250 TL und die Liegenschaft Einlagezahl 2 erhalten hat.

Dem ist entgegenzuhalten, dass in dem Testament vom 24. August 1993, das durch das Gericht schlussendlich als Grundlage für die Verlassenschaftsabhandlung anerkannt wurde, lediglich das Kraftrad Puch und die Liegenschaft Einlagezahl 2 an die Steuerpflichtige vermaßt wurde. Durch diese letztwillige Verfügung wäre der Pflichtteilsanspruch im Ausmaß von 1/6 tel verletzt worden. Aus diesem Grunde wurde am 8. Februar 2002 ein Pflichtteilsberichtigungs-Übereinkommen mit den Erben getroffen, in dem der Steuerpflichtigen zusätzlich ein Betrag von ATS 6.327.850,08 unter der Bedingung zugesprochen wurde, dass sie keine weiteren wie immer gearteten Ansprüche aus dem Titel des Pflichtteils stellt. Weiters wurde in diesem Übereinkommen festgelegt, dass die ohne Quote abgegebene bedingte Erbserklärung dahingehend ergänzt wird, dass diese zu 1/6 tel abgegeben wird. Diese Vereinbarung führte schlussendlich dazu, dass das Gericht die Steuerpflichtige mit 1/6 Erbe eingeantwortet hat. Somit ist sie erst durch das Übereinkommen, das die Durchsetzung ihres Pflichtteilsanspruches zum Ziel hat, formell als 1/6 tel Erbin anerkannt worden, und nicht schon durch das Testament, das die Grundlage für das Verlassenschaftsverfahren bildet.

Der Erbschaftssteuer können daher nur jene Werte unterworfen werden, die der Abgabenpflichtigen in Erfüllung ihres Pflichtteilsanspruches tatsächlich zuerkannt wurden. Dies ist die Liegenschaft Einlagezahl 2, das Puch Motorrad und endbesteuertes Geldvermögen."

In der am 23. März 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die vermachte Liegenschaft und das Kraftrad in Anrechnung auf den 1/6-tel Erbteil übernommen wurden. Um das 1/6 zu erreichen, wurde von den übrigen Erben noch ein Barbetrag an die Berufungswerberin bezahlt. Die Summe dieser Vermögenswerte entspreche genau dem Pflichtteil und wäre die Erbschaftssteuer von einem Pflichtteilsanfall zu berechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Unbestritten ist, dass die Berufungsverberin auf Grund des Testamentes vom 24. August 1993 eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat und ihr der Nachlass zu einem Sechstel eingeantwortet wurde. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist die Abgabenbehörde – mit im vorliegenden Fall nicht gegebenen Ausnahmen wie Erbschaftskauf oder Erbschaftsschenkung – an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Gericht angenommenen und der rechtskräftigen Einantwortungsurkunde vom 11. April 2002 zu Grunde gelegten Erbserklärungen der Parteien gebunden. Der Einwand, eine Erbserklärung sei nur formell abgegeben worden, kann daher nicht mit Erfolg erhoben werden. Um einen, die Steuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist. Vom Erbanfall ist sodann die Erbschaftssteuer zu bemessen (vgl. VwGH 21. 12. 1992, 88/16/0128).

Bereits am 3. Dezember 1998 hat die Berufungsverberin auf Grund des Testamentes vom 24. August 1993 ohne Nennung einer Quote die bedingte Erbserklärung abgegeben, welche mit Beschluss vom 13. Jänner 1999 vom Bezirksgericht K. angenommen wurde. Nach der als "Stellung gemeinsamer Schlussanträge" bezeichneten Eingabe an das Bezirksgericht K. vom 8. Februar 2002 stellen die Berufungsverberin und die Kinder zunächst die Anträge, dass die auf Grund des Testamentes von den Kindern abgegebenen Erbserklärungen dahingehend modifiziert werden, dass sie zu je 5/24 die bedingte Erbserklärung abgeben und dass die von der Berufungsverberin ohne Angabe einer Quote auf Grund des Testamentes abgegebene bedingte Erbserklärung hinsichtlich der Quote dahingehend ergänzt wird, dass diese zu 1/6 auf Grund des Testamentes die bedingte Erbserklärung abgibt. Erst danach wird von den Kindern und der Berufungsverberin das "Pflichtteilsberichtigungs-Übereinkommen" abgeschlossen. Damit steht fest, dass von der Berufungsverberin noch vor der Errichtung des Pflichtteilsberichtigungsübereinkommens die von ihr abgegebene bedingte Erbserklärung von ihr bezüglich der Quote auf 1/6 ergänzt wurde.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes K. vom 21. Juli 2003 wurde wegen Hervorkommens eines weiteren Nachlassvermögens eine Nachtragsabhandlung eingeleitet. Dieses nachträglich hervorgekommene Nachlassvermögen wurde im Hinblick auf die mit Einantwortungsurkunde

des Bezirksgerichtes stattgefundene Einantwortung des Nachlasses der Berufungswerberin zu 1/6 und den Kindern zu je 5/24 zugewiesen.

Bei der Berufungswerberin handelt es sich hier nicht um einen Erwerb auf Grund eines von ihr geltend gemachten Pflichtteilsanspruches, sondern um einen Erwerb durch Erbanfall. Die Steuer ist vom Anfall zu berechnen und dieser beträgt laut Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes ein Sechstel des Nachlasses.

Statzugeben ist dem Berufungsbegehren darin, dass der Berufungswerberin die Liegenschaft und das Kraftrad nicht zusätzlich zu dem 1/6 Anteil angefallen sind, denn Vermächtnisse an einen Erben sind im Zweifel nicht Vorausvermächtnisse, sondern Hineinvermächtnisse, somit bloße Teilungsanordnungen, die auf den Erbteil anzurechnen sind. Dass es sich hier um ein Hineinvermächtnis handelt, ergibt sich hier auch aus dem "Pflichtteilsberichtigungs-Übereinkommen", nach welchem diese Vermächtnisse die Berufungswerberin nicht zusätzlich zu ihrem 1/6 Anteil erhält, sondern diese Vermächtnisse Teil ihres 1/6 Anteiles sind. Außerdem konnte die Berufungswerberin nur zu Folge dieser Vermächtnisse eine Erbserklärung auf Grund des Testamento abgeben.

Die Erbschaftssteuer war daher neu zu berechnen wie folgt:

Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens (lt. Bescheid)	S	61.833,33
+ Einheitswert der übrigen Grundstücke	S	246.333,33
= steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	S	308.166,66
+ Guthaben bei Banken (lt. Bescheid)	S	462.769,16
+ Guthaben beim Arbeitgeber (lt. Bescheid)	S	113.307,73
+ sonstige Forderungen (lt. Bescheid)	S	451,05
+ Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei – lt. Bescheid)	S	604.023,59
+ Wertpapiere (erbschaftssteuerpflichtig – lt. Bescheid)	S	1.900.999,36
+ ausländisches Vermögen (lt. Bescheid)	S	133.856,96
+ Haustrat einschließlich Wäsche	S	8.787,50
+ andere bewegliche Gegenstände (z. B. PKW, Schmuck)	S	59.263,33
+ Betriebsvermögen (lt. Bescheid)	S	5.318.580,07
- Kosten der Bestattung (lt. Bescheid)	S	8.110,50
- Kosten der Regelung des Nachlasses (lt. Bescheid)	S	877.855,80
- sonstige Kosten (lt. Bescheid)	S	2.496,67
- Bankverbindlichkeiten (lt. Bescheid)	S	94.729,50
- Finanzamtsverbindlichkeiten (lt. Bescheid)	S	3.714,17

- sonstige Verbindlichkeiten (lt. Bescheid)	S	68.552,40
- Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	S	30.000,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG (wie Haustrat)	S	8.787,50
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG	S	20.000,00
- Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	S	1.066.792,75
= steuerpflichtiger Erwerb	S	6.729.166,12

Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG = S 6.729.160,00 (entspricht € 489.027,13). Davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 10 % = S 672.916,00 Erbschaftssteuer (entspricht € 48.902,71).

Steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke = S 308.166,66. Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG = S 308.160,00 (entspricht € 22.394,86). Davon gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1 % = S 3.082,00 Erbschaftssteuer (entspricht € 223,98).

Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG	S	672.916,00
+ Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG	S	3.082,00
- Begünstigung nach § 8 Abs. 6 ErbStG (höchstens)	S	1.500,00
Summe Erbschaftssteuer	S	674.498,00

Diese Summe entspricht € 49.017,68.

Folgende Positionen wurden gegenüber dem Bescheid berichtet:

Einheitswert der übrigen Grundstücke:

Einheitswerte der Liegenschaften EZ 3 S 592.000,00 + EZ 4 S 691.000,00 + EZ 5 S 195.000,00 = Summe S 1.478.000,00, davon 1/6 = 246.333,33.

Haustrat einschließlich Wäsche:

Inventar in L. S 27.470,00 + Einrichtung S 25.255,00 = Summe S 52.725,00, davon 1/6 = S 8.787,50.

Andere bewegliche Gegenstände:

PKW MG M. S 240.000,00 + Kraftrad Puch S 35.000,00 + Steinschlosspistole S 1.000,00 + Brillanten S 79.580,00 = Summe S 355.580,00, davon 1/6 = S 59.263,33.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. März 2006