



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, xxx, vertreten durch Dr. Franz J. Salzer, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Stock im Eisen-Pl. 3, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 9. Oktober 2002 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 9. Dezember 2000 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen deutschen Staatsbürger JK waren auf Grund des Gesetzes die erbl. Witwe Frau BK zu 3/4 des Nachlasses, die erbl. Halbschwester Frau F zu 1/8 des Nachlasses und die erbl. Nichte Frau P (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) und der erbl. Neffe Herr R jeweils zu 1/16 des Nachlasses zu Erben berufen. Diese Erbquoten ergaben sich durch das anzuwendende materielle Erbrecht des deutschen BGB. Die Durchführung des Abhandlungsverfahrens erfolgte in Österreich nach österreichischem Recht.

Mit Beschluss vom 5. September 2001 wurden vom Bezirksgericht X die von Frau BK zu 3/4 des Nachlasses sowie die von der Bw. und Herrn R jeweils ohne Nennung einer Quote abgegebenen bedingten Erbserklärungen zu Gericht angenommen.

Mit Erbteilungsübereinkommen vom 14. Februar 2002 kam die Bw. mit der erbl. Witwe Frau BK überein, dass Frau BK jenen Teil des Nachlasses, der auf die Erbserklärung der Bw. entfällt, für sich übernimmt und hierfür der Bw. einen Betrag von € 4.215,00 bezahlt, sowie alle Gebühren des Nachlassverfahrens übernimmt, sodass die Bw. dadurch nicht belastet wird.

Vereinbart wurde weiters, dass der vorstehend vereinbarte Betrag binnen 8 Tagen nach Beendigung des Nachlassverfahrens bar und abzugsfrei zur Zahlung fällig ist.

Da sich Frau F, obwohl sie gemäß § 120 AußStrG geladen wurde, nicht am Abhandlungsverfahren beteiligte, wurde das weitere Verfahren ohne Berücksichtigung ihrer Ansprüche fortgesetzt. In der Tagsatzung vom 12. März 2002 präziserte der Vertreter aller drei Erben, Herr Rechtsanwalt Dr.X, die Erbquoten wie folgt:

BK zu 3/4 des Nachlasses

P und R jeweils zu 1/8 des Nachlasses.

Mit Beschluss vom 26. März 2002 des Bezirksgerichtes X vom 26. März 2002 zur Zl. xAxx/00 wurden sowohl die Präzisierung der Erbquoten als auch das Erbteilungsübereinkommen vom 14. Februar 2002 vom Abhandlungsgericht zur Kenntnis genommen. Mit Einantwortungsurkunde vom 26. März 2002 wurde der Nachlass der erbl. Witwe zu 3/4 des Nachlasses und der erbl. Nichte P und dem erbl. Neffen R jeweils zu 1/8 des Nachlasses eingewantwortet.

Mit Bescheid vom 9. Oktober 2002 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von € 624,26 (entspricht S 8.590,00) von einer Bemessungsgrundlage von S 100.590,00 (entspricht € 7.310,16) fest. Diese Bemessungsgrundlage ermittelte das Finanzamt dadurch, dass es von den zum Todestag des Erblassers vorhandenen Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten 1/8 des Wertes ansetzte und davon 1/8 der Erbgangsschulden sowie die sachlichen und persönlichen Freibeträge abzog.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewandt, dass sich der steuerpflichtige Erwerb lediglich auf € 4.215,00 belaufe. Das am 14. Februar 2002 mit der Witwe abgeschlossene Erbteilungsübereinkommen sei mit Beschluss vom 26. März 2002 vom Verlassenschaftsgericht zur Kenntnis genommen worden. Nach Abzug des Freibetrages von € 440,00 ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von € 3.775,00.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass als Erwerb von Todes wegen gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG im gegenständlichen Fall der Erbanfall gelte. Die Erbschaftsteuerschuld sei mit Abgabe der Erbserklärung rückwirkend auf den Sterbetag entstanden (§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG). Der Inhalt des Erbteilungsübereinkommens sei für die den Erwerb von Todes wegen betreffende Erbschaftsteuerpflicht ohne Bedeutung.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde ergänzend ausgeführt, dass es zutreffend sei, dass die Erbschaftsteuerschuld mit Abgabe der Erbserklärung entstehe. Dies sei eine Rechtsfolge, welche sich auf den Grund der Steuerpflicht

beziehe, nicht jedoch auf die Grundlage für die Bemessung der Erbschaftsteuer der Höhe nach. Für die Höhe der Steuer sei die Erbquote maßgeblich. Der Bw. habe im Verlassenschaftsverfahren eine Erbserklärung abgegeben, jedoch ohne Präzisierung einer Erbquote; die Erbserklärung sei lediglich dem Grunde nach, nicht jedoch hinsichtlich des Anteiles am Nachlassvermögen abgegeben worden. Im Erbteilungsübereinkommen vom 14. Februar 2002 heiße es unter Bezugnahme darauf, dass die Erbserklärung "ohne Nennung einer Quote" abgegeben worden sei, dass zwischen dem Bw. und der Erbin BK jener "Teil des Nachlassvermögens, der auf die Erbserklärung von Frau P entfällt" mit einem Betrag von € 4.215,00 durch BK bezahlt werde. Durch diese Vorgehensweise sei der Bw. demnach keineswegs ein Nachlassvermögen im Ausmaß von 1/8 desselben zugeflossen, sondern nur ein solches in der betraglichen Höhe von € 4.215,00. Mit dem Übereinkommen sei die Erbserklärung auf jene Quote des Nachlasses rechtsgestaltend fixiert worden, wie diese dem Nachlassvermögen im Betrage von € 4.215,00 entspreche. Nachdem im Nachlassverfahren klargestellt worden sei, dass die Bw. mit ihrer Erbserklärung das Nachlassvermögen nur im Umfang des Betrages von € 4.215,00 in Anspruch nehme, sei erst bei der Tagsatzung vom 12. März 2002 vor dem Gerichtskommissär eine Präzisierung der Erbquote vorgenommen worden. Erst durch die Präzisierung der Erbquote, welche bis dahin ja nicht bekannt gewesen sei, ergebe sich jener verhältnismäßige Anteil am Nachlassvermögen, der von der Bw. in Anspruch genommen worden sei, jedoch sei diese Präzisierung der Erbquote mit 1/8 des Nachlasses nur in Verbindung mit dem vorher bereits abgeschlossenen Erbteilungsübereinkommen gegeben, nämlich in der betraglichen Höhe von € 4.215,00. Zu jenem Zeitpunkt (12.03.2002), zu dem die Erbserklärung mit 1/8 „präzisiert“ worden sei, sei auf Grund des Übereinkommens vom 14.12.2002 [*Anm: gemeint wohl 14.2.2002*] bereits festgestanden, dass diese Quote nur im Betrage von € 4.215,00 existent im Rechtssinne sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 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. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, also der Abgabe der Erbserklärung erfüllt (VwGH vom 24. Juni 1982, 81/15/0119).

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 Erbschaftsteuer 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)

Im vorliegenden Fall wurde von der Bw. unbestrittenermaßen eine Erbserklärung abgegeben, weshalb im vorliegenden Fall ein erbschaftsteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 2 Z. 1 ErbStG erfüllt wurde und der Erwerb durch Erbanfall der Erbschaftsteuer zu unterziehen ist. Durch die Abgabe der Erbserklärung (wenn auch zunächst noch ohne Quotennennung) ist klargestellt, dass keine Ausschlagung der Erbschaft durch die Bw. erfolgt ist. Nur im Falle der Ausschlagung einer Erbschaft und Verwirklichung eines Tatbestandes iSd § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG könnte der tatsächlich von der erbl. Witwe gewährten Abschlagszahlung für die Bemessung der Erbschaftsteuer eine Bedeutung zukommen.

Nach der Judikatur des Obersten Gerichtshofes gehört die Anführung der in Anspruch genommenen Erbquote nicht zum notwendigen Inhalt einer Erberklärung. Die Funktion der Erbserklärung erschöpft sich nämlich in der Geltendmachung des Anspruchs auf Einantwortung des Nachlasses, über die sodann vom Verlassenschaftsgericht in einem amtswegig durchzuführenden Verfahren zu entscheiden ist. Die vorausschauende Bezifferung der Erbquote ist bei Abgabe der Erbserklärung oft gar nicht möglich, da sich Verschiebungen nach dem Recht der Anwachsung ergeben können. Andererseits ist der Fall denkbar, dass ein Erbansprecher bei Abgabe seiner Erbserklärung gar nicht weiß, ob sein Anspruch mit dem Erbrecht eines (vielleicht gar nicht bekannten) Miterben kollidiert. Folgerichtig lässt die Judikatur die nachträgliche Änderung der in einer Erbserklärung angegebenen Erbquote zu (JBI 1992, 182); auch ohne solche Änderung hätte das Verlassenschaftsgericht die "richtige", also mit den Ergebnissen der Verlassenschaftsabhandlung übereinstimmende Einantwortung zu beschließen (vgl. OGH 25.1.1994, 5 Ob 508/94).

Die zunächst ohne Angabe einer Quote erfolgte Abgabe der Erbserklärung durch die Bw. war daher wirksam. Die Abgabe der Erbserklärung zunächst ohne Nennung einer Quote spricht im Gegenteil dafür, dass die Bw. die Erbschaft eben nicht nur mit einer Quote von einem Sechszehntels des Nachlasses antreten wollte, sondern in jenem Ausmaß, als ihr ein gesetzliches Erbrecht nach Abschluss der Verlassenschaftsabhandlung zukommt. Durch die

Nichtbeteiligung der erbberechtigten Halbschwester des Erblassers Frau F am Abhandlungsverfahren haben sich die Erbquoten der Bw. und von Herrn Friedrich Ritsch ex lege erhöht und beträgt der Erbanfall der Bw. 1/8 des Nachlassvermögens.

Das deutsche Erbrecht ist insofern dem österreichischen Erbrecht vergleichbar, als § 1931 BGB ein eigenständiges Erbrecht des Ehegatten neben dem Erbrecht der Verwandten des Erblassers (§§ 1924 ff BGB) vorsieht. Nach der Terminologie des BGB (vergleichbar den Parentelen iSd ABGB) erfolgt die Einteilung der Verwandten in "Erben 1. Ordnung", "Erben 2. Ordnung" etc., wobei die Eltern des Erblassers und deren Abkömmlinge (also Geschwister, Nichten und Neffen des Erblassers) zu den "Erben 2. Ordnung" zählen. Auf Grund der Bestimmung des § 1931 BGB erbt der Ehegatte neben "Erben zweiter Ordnung" einen Hälfteanteil des Nachlassvermögens und erhöht sich dieser Anteil bei entsprechendem gesetzlichen Güterstand der Ehegatten um ein weiteres 1/4 auf 3/4 des Nachlasses. Im vorliegenden Fall hinterließ der Erblasser neben seiner Ehegattin sog. „Erben 2. Ordnung“ (nämlich die Halbschwester F sowie die Bw. und Herrn R - Kinder der vorverstorbenen Halbschwester H), weshalb die Erbquote der Ehegattin 3/4 des Nachlassvermögens betrug und die Höhe ihrer Erbquote nicht davon abhängig war, ob von den zur Erbschaft berufenen Verwandten des Erblassers auch alle die Erbschaft antreten. Der Ehegatte teilt nach deutschem Recht (ebenso wie nach österreichischem Recht) seine Erbquote nicht mit den Verwandten. Wie Kralik in Ehrenzweig, Erbrecht³, S 72 ausführt, hat der Ehegatte daher kein Anwachsungsrecht, fällt zB ein Kind des Erblassers aus, so wächst sein Anteil nur den anderen berufenen Nachkommen des Erblassers, nicht aber dem Ehegatten an. Im vorliegenden Fall ist der Erbteil der erbl. Halbschwester F aus diesem Grund nicht der erbl. Witwe, sondern nur der Bw. und dem Neffen R angewachsen und hat beträgt deren Erbanfall dadurch jeweils 1/8 des Nachlassvermögens.

In der Tagsatzung vom 12. März 2002 wurden die Erbquote der Bw. auch ausdrücklich auf 1/8 des Nachlasses präzisiert. Diese Präzisierung der Erbquote wurde vom Abhandlungsgericht zu Gericht angenommen und wurde der Bw. der Nachlass zu 1/8 eingewantwortet.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist die Abgabenbehörde - mit im vorliegenden Fall nicht gegebenen Ausnahmen wie Erbschaftsverkauf oder Erbschaftsschenkung - an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Verlassenschaftsgericht angenommenen und der Einantwortungsurkunde zugrunde gelegten Erbserklärungen der Parteien gebunden. Um einen, die Erbschaftssteuerpflicht 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. Ein davon abweichendes Erbübereinkommen kann nur zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen (vgl. ua VwGH 21. 12. 1992, 88/16/0128, VwGH 26.1.1995, 89/16/0149).

Die Abgabenbehörde hat unter Bedachtnahme auf den im Zeitpunkt der Erlassung ihres Bescheides rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss zu entscheiden. Nur bei Aufhebung desselben könnte die Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 lit. c BAO verfügt werden (VwGH 21.12.1992, 88/16/0128)

Im vorliegenden Fall betrug der Erbanfall der Bw. entsprechend dem rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss 1/8 des Nachlasses und ist daher vom Finanzamt bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu Recht 1/8 des steuerlichen Wertes des Nachlassvermögens herangezogen worden und kommt dem von der Witwe auf Grund des Erbteilungsübereinkommen an die Bw. ausbezahlten Betrag von € 4.215,00 keine Bedeutung zu.

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. April 2005