



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GS als Rechtsnachfolger nach JS, Adr, vertreten durch Dr. Stefan Petrofsky, 1190 Wien, Pyrkerstraße 36, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. April 2004, ErfNr.xxx betreffend Erbschaftssteuer (Erwerb von Todes wegen nach KS) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen des Herrn JS nach KS wird gegenüber Herrn GS als Rechtsnachfolger des Herrn JS gemäß § 19 BAO iVm § 8 Abs. 1 ErbStG mit 50 % eines Steuerbetrages von € 438,94 (3 % einer Bemessungsgrundlage von € 14.631,95) = € 219,47 festgesetzt.

Das darüber hinausgehende Berufungsbegehren war als unbegründet abzuweisen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der am 18. Oktober 1996 verstorbenen Frau KS waren der erbl. Sohn JA und der erbl. Witwer JS zu gleichen Teilen als Testamentserben berufen. Daneben hinterließ die Erblasserin noch ihre pflichtteilsberechtigte Tochter IS.

Außerdem waren von der Erblasserin noch folgende Legate ausgesetzt worden:

- Zu Gunsten des erbl. Sohnes JA eine Eigentumswohnung in A und ein Hälfteanteil eines Einfamilienhauses in B.
- Zu Gunsten des erbl. Enkels AD eine Eigentumswohnung in C

- Zu Gunsten der erbl. Enkel SD, BS und MS jeweils ein Barlegat in Höhe von S 500.000,00.

Die vom erbl. Witwer und von Herrn JA jeweils zur Hälfte des Nachlasses abgegebenen bedingten Erbserklärungen wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes H vom 25. September 1997 zu Gericht angenommen.

Am 8. Dezember 1997 ist der erbl. Witwer JS nachverstorben. Sein Nachlass wurde auf Grund bedingter Erbserklärungen mit Einantwortungsurkunde vom 13. März 2002 jeweils zu einem Viertel Herrn MB und Frau JW und zur Hälfte Herrn GS (dem nunmehrigen Berufungswerber, kurz Bw.) eingewantwortet.

Laut dem (mehrfach ergänztem) Inventar setzte sich der Nachlass nach KS wie Folgt zusammen (alle Wertangaben in Schilling):

PKW	10.000,00
Wiener Verein	52.684,70
Bausparkasse	98.995,44
Girokonto CA-BV	501,25
Sparbuch CA-BV	6.831,00
Eigentumswohnung A (EW 321.355,02) im Schätzwert von	1.785.000,00
Eigentumswohnung C (EW 98.359,00) im Schätzwert von	1.230.000,00
Hälfteanteil Einfamilienhaus B (EW 159.500,00) im Schätzwert von	2.569.500,00
Fahrnisse B	8.850,00
Wohnungseinrichtung, pers. Habe	46.800,00
Konto und Depot Dresdner Bank ("Oder Konto K und J S" mangels anderer Anhaltspunkte zur Hälfte ins Inventar aufgenommen)	1.686.488,80
Sparbuch Postbank Hamburg (Kontoinhaber "K oder J S" mangels anderer Anhaltspunkte zur Hälfte ins Inventar aufgenommen)	210.024,12
<u>Summe Aktiva</u>	<u>7.705.675,31</u>
<u>Summe Passiva</u>	<u>967.537,69</u>
Reinnachlass	6.738.137,62

Zum Konto und Depot bei der Dresdner Bank und dem Sparbuch Postbank Hamburg erklärten die Vertreter der Erben nach JS gegenüber dem Gerichtskommissär, dass diese Vermögenswerte in der Verlassenschaft nach KS nicht nachlasszugehörig seien, sondern zur Gänze in den Nachlass des nachverstorbenen Ehegatten JS fallen würden. Dies wurde von der pflichtteilsberechtigten Tochter IS sowie von den Legataren AD, SD, BS und MS bestritten, da sich die Frage der Einbeziehung oder Nichteinbeziehung der ausländischen Konten auf die Höhe des Pflichtteiles bzw. das Ausmass der Legatsreduktionen infolge der Unzulänglichkeit des Nachlasses zur Erfüllung der Pflichtteile auswirkt.

Am 15. Oktober 1999 brachte die erbl. Tochter IS beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien gegen Herrn JA und die Verlassenschaft nach JS ein Pflichtteilsklage ein, in der sie einen

Pflichtteil in Höhe von S 1.199.716,00 forderte. Das dort zu xCgxxx/99 geführte Verfahren wurde mit Vergleich vom 10. April 2000 beendet.

Am 12. April 2000 schlossen Herr JA und die Verlassenschaft nach JS ein Erb- und Pflichtteilsübereinkommen mit auszugswise folgendem Inhalt:

"Die Verlassenschaft nach KS und Herr A. erklären, daß sämtliche in der Abhandlung der Verlassenschaft nach JS aufgenommenen und durch die dort ausgewiesenen Erben angegebenen Werte, Guthaben auf inländischen und ausländischen Giro-, Spar-, Wertpapier- oder sonstigen Konten bei Banken, Postsparkassen, Sparkassen udgl., unabhängig davon, ob sie auf JS und/oder KS oder auf Überbringer lauten, insbesondere die zwei Konten bzw. Depots bei der Dresdner Bank AG, lautend auf JS oder KS zur Gänze, in die Verlassenschaft nach JS fallen und dieser ausschließlich zugehörig sind. Weder die Verlassenschaft nach KS noch Herr A. erheben auf diese - im ausschließlichen Eigentum des Herrn JS gewesenen und nunmehr im ausschließlichen Eigentum der Verlassenschaft nach JS stehenden - vorhin näher bezeichneten Werte und Guthaben auf inländischen und ausländischen Konten irgendeinen Anspruch, gleich welcher Art und aus welchem Grund auch immer, und verpflichten sich, sämtliche Erklärungen abzugeben, Handlungen zu setzen, Unterschriften zu leisten und auch sonst alles vorzukehren, so daß die Verlassenschaft nach JS über diese vorhin näher bezeichneten Werte, Guthaben und Konten, insbesondere über die zwei Konten bzw. Depots bei der Dresdner Bank AG jeweils zu KtoNrxxx alleinverfügungsberechtigt ist.

II.

Herr A. hält fest, daß für die ihm als Legat vermachte Eigentumswohnung in A, im Schätzwert von S 1.785.000,-- eine Belastung von ca. S 1.047.104,80 besteht, so daß der Schätzwert dieser Wohnung entgegen dem Gutachten mit S 737.895,12 anzunehmen ist.

Die Massekosten wurden durch den Gerichtskommissär, Herrn Notar, mit S 211.930,57 festgestellt, so daß vom Reinnachlaß in der Verlassenschaft nach KS in Höhe von S 5.693.682,39 auch die Belastung der vorhin näher bezeichneten Eigentumswohnung in Höhe von S 1.047.104,88 abzuziehen ist, so daß von einem Reinnachlaß von S 4.646.577,51 abzüglich der Massekosten in Höhe von S 211.930,57, von dem ein tatsächlicher Reinnachlaß von S 4.434.646,94 verbleibt, auszugehen ist.

Hievon betragen die Pflichtteile je ein 1/6-tel, das sind jeweils S 739.107,82.

Gemäß letztwilliger Anordnung haben zu erhalten:

Herr A. als Sohn die vorhin näher bezeichnete Eigentumswohnung in A im Schätzwert von S 737.895,12, den Hälfteanteil an der Liegenschaft in B., im Schätzwert von S 2.569.000,--.

An weiteren Legaten

SD S 500.000,--

BS S 500.000,--

MS S 500.000,--

und AD die Eigentumswohnung in C., im Schätzwert von S 1.230.000,--, gesamt S 6.036.895,12 abzüglich tatsächlicher Reinnachlaß - S 4.434.646,94, verbleibt ein nicht gedeckter Rest von S 1.602.248,18.

Für die Tochter IS, geb. 20.9.1954, ergibt sich ein rein rechnerischer Pflichtteil von S 739.107,82.

Vor dem Landesgericht für ZRS Wien ist die von Frau IS eingebrachte Pflichtteilsklage anhängig.

Für die Verlassenschaft nach JS ergibt sich ein Pflichtteil von S 739.107,82, sohin betragen die Pflichtteile gesamt S 1.478.215,64 zuzüglich des nicht gedeckten Restes von S 1.602.248,50, ergibt sich somit ein Betrag von S 3.080.464,14 der von den Legataren im Verhältnis der ihnen zugedachten Legate aufzubringen ist wie folgt:

Herr A. (zugedacht S 3.306.895,12 = 54,79 %) =
S 1.687.786,30

SD (zugedacht S 500.000,-- = 8,28 %) =
S 255.100,87

BS (zugedacht S 500.000,-- = 8,28 %) =
S 255.100,87

MS (zugedacht S 500.000,-- = 8,28 %) =
S 255.100,87

AD (zugedacht S 1.230.000,-- = 20,37 %) =
S 627.490,54

gesamt S 3.080.579,45

Endgültig haben daher zu erhalten:

Herr A.

Nachlaßgegenstände im Wert von S 1.619.108,82

Verlassenschaft nach JS S 739.288,--

IS S 739.288,--

SD S 244.899,13

BS S 244.899,13

MS S 244.899,13

AD S 602.414,90

gesamt S 4.434.797,11

III.

Die Vertragsteile vereinbaren, daß der der Verlassenschaft nach JS zustehende Pflichtteilsanspruch gegenüber der Verlassenschaft nach KS und Herrn A. in Höhe von S 739.107,82 um den Betrag von S 270.000,-- vermindert wird, welcher Betrag ausschließlich Herrn A. zugutekommt, wobei sich sonstige Dritte, insbesondere die Herrschaften IS, SD, BS, MS und AD, auf diese Verminderung des Pflichtteilsanspruches der Verlassenschaft nach JS nicht berufen können und auch keine sonstigen Rechte, Rechtsfolgen oder Zugeständnisse - welcher Art auch immer - für sich ableiten können.

IV.

Sollte Herr A. von den Herrschaften IS, SD, BS, MS oder AD wegen Pflichtteils- bzw. Legatsansprüchen aus der Verlassenschaft nach KS geklagt werden, welche ihre ausschließliche Grundlage in inländischen oder ausländischen Kontoguthaben, die als Oder-Konto auf "JS oder KS" lauten, haben, verpflichtet sich die Verlassenschaft nach JS, Herrn A. hinsichtlich solcher Ansprüche schadlos zu halten.

VI.

Herr A. hat die Verlassenschaft nach JS für die Pflichtteilsansprüche der Frau IS, für die Legatsansprüche der Herrschaften SD, BS, MS und AD sowie für sämtliche Ansprüche von Gläubigern, die gegenüber der Verlassenschaft nach KS Forderungen geltend gemacht haben oder werden, sowie für die Massekosten, und auch hinsichtlich seiner eigenen Pflichtteils-, Erb- und Legatsansprüche vollkommen schad- und klaglos zu halten, so daß der vereinbarte Pflichtteilsanspruch von S 470.000,-- der Verlassenschaft nach JS ungeschmälert zukommt und ihr verbleibt."

Mit Einantwortungsurkunde vom 29. August 2002 wurde der Nachlass nach KS Herrn JA zur Hälfte und dem Bw. zu einem Viertel und Frau JW und Herrn MB zu je einem Achtel eingewantwortet.

Über entsprechende Anfragen teilte Herr JA dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien am 6. November 2003 mit, dass von ihm an die Verlassenschaft nach JS am 4. September 2000 S 274.170,00 zu Handen MB und S 195.830,00 zu Handen RA (Anm: somit insgesamt S 470.000,00) bezahlt worden seien.

Mit Bescheid vom 1. April 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber dem Bw. als Rechtsnachfolger nach Herrn JS Erbschaftsteuer in Höhe von € 1.119,16 (3,5 % eines steuerpflichtigen Erwerbes von S 440.000,00, ermittelt durch Abzug eines Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von S 30.000,00 vom Pflichtteilsbetrag von S 470.000,00, ergibt S 15.400,00, das entspricht € 1.119,16) fest.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewandt, dass

- 1) der Bw. gemäß dem Erb- und Pflichtteilsübereinkommen vom 12. April 2004 vom gesamten Pflichtteil nur 41,66 %, somit S 195.830,00 erhalten habe und
- 2) aus dem gesamten Pflichtteil zur Sicherstellung der Legate für die Minderjährigen BS und MS je S 113.000,00 zu leisten gewesen wären, die vom Bw. als zur Hälfte eingewantworteten Erben in der Verlassenschaft nach JS zur Hälfte, somit mit S 113.000,00 getragen worden sei. Somit ergebe dies einen für den Bw. verbliebenen und erhaltenen Pflichtteil von S 82.800,00, unter Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von S 30.000,00 verbleibe ein steuerpflichtiger Erwerb von S 52.800,00. Es werde daher beantragt eine Erbschaftssteuer von höchstens S 1.848,00 festzusetzen. Dazu wurde eine Kopie des Beschlusses des Bezirksgerichtes H vom 29. August 2002 zu xAxx/00 und der Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes F vom 13. März 2002 zu xAxx/98 vorgelegt.

Mit dem Beschluss vom 29. August 2002 zu xAxx/00 ergingen in der Verlassenschaftssache nach KS ua. nachstehende Verfügungen:

"1. Die Dresdner Bank AG ... wird über Antrag der Erben, insbesondere auch der Erben in der Verlassenschaftssache des verstorbenen Ehegatten J S ersucht und angewiesen, aus den Darlehen zu Konten Nrxxx, lautend auf J S oder KS, je ATS 113.000,00 an den Gerichtskommissärauf die Kontenzu überweisen. Weitere Verfügungen über diese Konten haben im Verlassenschaftsverfahren nach J S zu erfolgen.

2. Mit Eingang der vorangeführten Beträge erliegen für die mj. Legatäre BS ...und MS ... je ATS 358.802,37 in der Verwahrung des Gerichtskommissärs, womit die Legate entsprechend der Berechnung ON 78 sichergestellt sind."

Über entsprechende Aufforderung übermittelte Herr JA dem Finanzamt Kopien der Zahlungsbelege betreffend der von ihm geleisteten Zahlungen für Pflichtteile bzw. Legate. Demnach sind von Herrn JA folgende Zahlungen erfolgt:

- an IS S 775.000,00 (S 700.000,00 am 15.6.2000, S 50.000,00 am 8.9.2000 und S 25.000,00 am 15.12.2000)
- an BS S 244.899,13 (am 28.7.2000)
- an MS S 244.899,13 (am 28.7.2000)
- an die Verlassenschaft nach JS jeweils am 4.9.2000 S 274.170,00 zu Handen MB und S 195.830,00 zu Handen RA, ergibt S 470.000,00.

Dazu teile Herr A. dem Finanzamt mit, dass für die Minderjährigen BS und MS auch von der Verlassenschaft nach JS in ihm unbekannter Höhe geleistet worden seien. Über entsprechende Anfragen gaben die Legatäre AD und SD im Mai 2004 dem Finanzamt bekannt, dass sie ihre Legate noch nicht erhalten hätten und die Rechtsstreitigkeiten noch gerichtsanhängig seien.

Aus den im Verlassenschaftsakt befindlichen Aktenanforderungen ergibt sich, dass die gegen JA und die Verlassenschaft nach JS eingebrachten Klagen beim Landesgericht für ZRS Wien zu xxCgxxx/03 (Klage AD) und zu xCgxxx/04 (Klage SD) anhängig waren.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Juni 2004 änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid insofern ab, als die Erbschaftsteuer gegenüber dem Bw. als Rechtsnachfolger nach JS mit € 466,56 (3 % eines steuerpflichtigen Erwerbes von S 214.000,00, ermittelt durch Abzug eines Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 in Höhe von S 30.000,00 vom Pflichtteilsbetrag von S 244.000,00, ergibt S 6.420,00, das entspricht € 466,56) festgesetzt wurde. Zur Begründung führte das Finanzamt folgendes aus:

"Mit Bescheid vom 1.4.2004 wurde die Erbschaftssteuer für den Pflichtteil des nachverstorbenen J S festgesetzt. Alle Erben in der Verlassenschaft J S können als dessen Rechtsnachfolger zur Entrichtung der Erbschaftssteuer herangezogen werden. Eine Steuerberechnung für den aliquoten Pflichtteil kann nicht erfolgen, zumal dadurch einerseits die Progression umgangen, andererseits ein mehrfacher Freibetrag zuerkannt würde. In freier Ermessensentscheidung hat das Finanzamt den Berufungswerber zur Steuerentrichtung in Anspruch genommen, zumal diesem der Großteil des Nachlasses nach J S anfällt. Der Pflichtteil beträgt laut Erb- und Pflichtteilsübereinkommen ATS 470.000.-. Davon sind die Legatszahlungen an die minderjährigen Enkelkinder in Abzug zubringen. Dass der Pflichtteilsbetrag in Teilbeträgen an die Rechtsnachfolger nach J S ausbezahlt wurde, ändert nichts an der Tatsache, dass der Steuerberechnung der gesamte Pflichtteil zu Grunde zu legen ist."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz wurde vom Bw. ergänzend ausgeführt, dass es sich als rechtsirrig darstelle den Bw. auch zur Zahlung von Erbschaftssteuern für andere Pflichtteilsberechtigte mit denen übrigens kein Einvernehmen bestehe, zu verhalten. Sowohl die Umgehung der Progression, als auch die Frage der Freibeträge könne auch durch andere Maßnahmen verhindert werden, als dass der Bw. für einen Erwerb besteuert werde, den er nicht erhalten habe.

Mit Vorhalten vom 25. September 2006 teilte die Referentin des unabhängiger Finanzsenates dem Bw. und dem Finanzamt mit, wie sich aus ihrer Sicht die Sach- und Rechtslage darstellt und dass nach dem damaligen Ermittlungsstand – für den Fall, dass die Zivilverfahren noch nicht abgeschlossen wären – eine vorläufige Festsetzung der Erbschaftsteuer gegenüber dem Bw. mit einem Betrag von € 185,17 beabsichtigt werde. Der Bw. wurde außerdem um Bekanntgabe des Verfahrensstandes der beim Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien von SD und AD eingebrachten Klagen bzw. – falls mittlerweile Zahlungen an die beiden Legatäre erfolgt sein sollten - um Aufschlüsselung danach, welcher Anteil von Herrn JA und welcher Anteil von den Erben nach JS geleistet wurden und um Vorlage der entsprechenden Zahlungsbelege in Kopie gebeten.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2006 erklärte der Bw. sein Einverständnis mit der in Aussicht gestellten Berufungsentscheidung. Außerdem teilte er mit, dass das Verfahren beim Landesgericht für ZRS Wien zu xxCgxxx/05 mit einem Betrag von € 15.000,00 und das Verfahren zu xxCgxxx/03 mit einem Betrag von 11.264,29 verglichen worden seien und beide Zahlungen von Herrn JA geleistet worden seien. Dazu wurden noch Kopien eines Protokolls vom 28. Februar 2005 im Verfahren xxCgxxx/03 sowie der Anwaltskorrespondenz zu xxCgxxx/05 vorgelegt. Daraus ergibt sich, dass Frau SD zur Abgeltung ihrer Ansprüche einen Betrag von € 13.500,00 sowie einen anteiligen Kostenersatz von € 1.500,00 und Herr AD einen Betrag von € 11.264,29 erhalten hat.

Das Finanzamt schloss sich in seiner Stellungnahme vom 30. Oktober 2006 im Wesentlichen den Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates an.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs ist festzuhalten, dass im vorliegenden Fall nicht der Erwerb von Todes wegen des Bw. nach Herrn JS, sondern der Erwerb von Todes wegen des JS nach KS der Besteuerung unterzogen wurde. Es ist daher zunächst zu klären, in welcher Höhe eine Erbschaftsteuerschuld des Herrn JS entstanden ist und sodann in einem zweiten Schritt, wem gegenüber und in welchem Ausmaß nach dessen Ableben der Abgabensanspruch von der Abgabenbehörde geltend zu machen ist.

1) Erwerb von Todes wegen des JS nach KS:

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

Nach den Bestimmungen des § 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.

Gemäß § 2 Abs 2 Z 4 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewendet auch, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Erbschaftssteuerrechtlich ist der "Erwerb durch Erbanfall" mit der Abgabe der Erbserklärung vollzogen. Im vorliegenden Fall wurde von Herrn JS am 24. Februar 1997 zur Hälfte des Nachlasses eine Erbserklärung abgegeben, weshalb hier – auch - ein Tatbestand iSd § 2 Abs 1 Z. 1 ErbStG (Erwerb durch Erbanfall) verwirklicht wurde. Da jedoch selbst bei Einbeziehung der Bankguthaben in Deutschland (deren Zugehörigkeit zur Verlassenschaft nach KS strittig ist) der Reinnachlass nicht ausreicht, um die ausgesetzten Legate und den Pflichtteil für IS zu erfüllen, verbleibt für den Erwerb durch Erbanfall des Bw. kein positiver Erwerb.

JS war aber als Witwer nach KS auch pflichtteilsberechtigt. Ein Pflichtteilsanspruch ist erbschaftsteuerrechtlich insoweit relevant als er geltend gemacht wird.

Nach § 12 Abs. 1 Zif. 1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Gemäß § 12 Abs 1 Z1 lit f ErbStG entsteht die Steuerschuld in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG mit dem Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung.

Die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG ist dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0361 und 98/16/0362). Verzichtet nämlich der Pflichtteilsberechtigte dem Erben gegenüber auf den ihm zustehenden Pflichtteilsanspruch, so handelt es sich um einen schuldrechtlichen Vertrag (Schulderlass), für dessen Abschluss keine Formvorschriften bestehen (OGH 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Wird für den Verzicht auf den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch eine Gegenleistung erbracht, so gilt die für den Verzicht erhaltene Abfindung gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG als todeswegiger Erwerb, weil der Pflichtteilsberechtigte die Abfindung nur durch die Geltendmachung seines vom Erblasser her stammenden Pflichtteilsanspruches erlangen kann. Da der Pflichtteilsberechtigte seinen Anspruch auf den Pflichtteil vorher geltend gemacht haben muss, wenn er gegen Entgelt auf ihn verzichtet, wird der Wert der erhaltenen Abfindung und nicht der Wert des Pflichtteils der Erbschaftssteuer unterzogen; die Berechnung der Steuer richtet sich dabei nach dem Verhältnis des Pflichtteilsberechtigten zum Erblasser, obgleich er die Abfindung von einem Dritten erhält (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 43a zu § 2 ErbStG).

Im vorliegenden Fall wurde über die Pflichtteilsansprüche des JS am 12. April 2000 das Erb- und Pflichtteilsübereinkommen geschlossen. Auch wenn in diesem Übereinkommen der

Pflichtteilsanspruch der (Verlassenschaft nach) JS zunächst mit S 739.107,82 beziffert wurde (siehe Punkt II. der Vereinbarung), so hat die Verlassenschaft nach JS sodann in den folgenden Punkten - unter Beisetzung verschiedener Bedingungen – auf einen Teil der Ansprüche verzichtet und sich gegen eine Zahlung eines Betrages von S 470.000,00 mit einer Abfindung der Pflichtteilsansprüche einverstanden erklärt. Es wurde daher im vorliegenden Fall ein erbschaftsteuerpflichtiger Tatbestand iSd § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG verwirklicht, bei dem als Bemessungsgrundlage nicht die Höhe des Pflichtteilsanspruches, sondern der Wert der Abfindung heranzuziehen ist.

Bei Ermittlung des Wertes dieser Abfindung sind auch die in den Punkten VI. und IV. des Pflichtteilsübereinkommens vom 12. April 2000 getroffenen Vereinbarungen von Relevanz. Von Herr JA wurde zwar in Punkt VI. des Übereinkommens erklärt, die Verlassenschaft nach JS für die Legatsansprüche (ua. von BS und MS) vollkommen schad- und klaglos zu halten und, sodass der vereinbarte Betrag von S 470.000,00 der Verlassenschaft nach JS ungeschmälert zukommen sollte. Im Gegensatz dazu verpflichtet sich allerdings die Verlassenschaft nach JS im Punkt IV des Übereinkommens, Herrn JA für den Fall einer Klage durch die Legatäre wegen Legatsansprüchen, welche ihre ausschließliche Grundlage in inländischen oder ausländischen Kontoguthaben, die als Oder-Konto auf "JS oder KS " lauten, haben, hinsichtlich solcher Ansprüche schadlos zu halten.

Es ist zwar nicht aktenkundig, dass BS oder MS Klagen gegen Herrn JA (oder die Verlassenschaft nach JS) eingebracht hätten. Nach dem Sinn und Zweck des Erb- und Pflichtteilsübereinkommens sollten jedoch offensichtlich jene Teile des Ansprüche der Legatäre, die aus der Einbeziehung der deutschen "Oder-Konten" basieren, von der Verlassenschaft nach JS getragen werden. Nach der Berechnung des Gerichtskommissärs im Verlassenschaftsakt zu ON 78 betragen die Legatsansprüche der minderjährigen BS und MS unter Einbeziehung der deutschen "Oder-Konten" jeweils S 358.802,37. Diese wurden hinsichtlich eines Teilbetrages von je S 244.899,13 von Herrn JA und hinsichtlich eines Teilbetrag von je S 113.000,00 von der Verlassenschaft nach JS (und zwar direkt durch die Überweisung der bei der Dresdner Bank erliegenden Guthaben) getragen. Der Wert der Abfindung, der der Verlassenschaft nach JS für den Verzicht auf die Pflichtteilsansprüche nach KS, zugekommen ist, beträgt daher nach dem derzeitigen Ermittlungsstand S 244.000,00. Als steuerpflichtiger Erwerb wäre daher nach Abzug des persönlichen Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von S 30.000,00 - wie auch vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung angenommen – ein Betrag von S 214.000,00 anzusetzen.

Dabei ist allerdings nicht berücksichtigt, dass sich im Nachlassvermögen auch endbesteuertes Kapitalvermögen iSd § 15 Abs.1 Z. 17 ErbStG im Wert von S 106.327,69 (Bausparkasse S 98.995,44, Girokonto CA-BV S 501,25 und Sparbuch CA-BV S 6.831,00) befunden hat. Auch

wenn dies vom Bw. in der Berufung nicht geltend gemacht wurde, so ist diese Tatsache auf Grund des Prinzips der Amtswegigkeit im Berufungsverfahren dennoch entsprechend zu beachten.

Gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz 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. Die Grenzen der Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten und besteht bei der Abänderung des angefochtenen Bescheides kein Verböserungsverbot.

Berufungsentscheidungen dürfen beispielsweise auch endgültige Bescheide durch einen vorläufigen ersetzen (siehe Ritz, BAO-Handbuch, S. 232 u. 233).

Zur Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Pflichtteilsberechtigten und Legataren hat der Verfassungsgerichtshof in den Erkenntnissen vom 25.2.1999, B 128/97, und 27.9.1999, B 132/97, ua. Folgendes ausgeführt:

"Übersteigt jedoch das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) verbleibt, dann steht es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt; denn im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren".

Im vorliegenden Fall ergibt sich beim Erwerb des Miterben JA durch den Ansatz der steuerlichen Werte der erworbenen erblasserischen Liegenschaften (anstatt der Schätzwerte) nach Abzug der von ihm erfüllten Legate und Pflichtteilsansprüche (rechnerisch) ein negativer Erwerb, weshalb sich das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen in Höhe von S 106.327,69 und die damit verbundene Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG bei ihm nicht auswirken konnte. Es ist daher im vorliegenden Fall die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG anteilmäßig beim Erwerb der (übrigen) Pflichtteilsberechtigten und Legatare zu berücksichtigen.

Aus dem Bemessungsakt des Finanzamtes sowie dem Schreiben des Bw. vom 25. Oktober 2006 ergibt sich, dass in der Verlassenschaft nach KS folgende Pflichtteils- bzw.

Legatsansprüche erfüllt wurden:

an IS	gesamt S 775.000,00
-------	---------------------

an BS	gesamt S 357.899,13
an MS	gesamt S 357.899,13
(Verlassenschaft nach) JS	gesamt S 244.000,00
an SD (€ 13.500,00)	S 185.764,05
an AD (€ 11.264,29)	S 155.000,01
Gesamterwerb der Legatäre und der Pflichtteilsberechtigten (ohne dem Erwerb des Herrn JA)	2.050.562,32

Stellt man den Gesamterwerb der Legatäre und der Pflichtteilsberechtigten (ohne dem Erwerb des Herrn JA) nach KS in Höhe von S 2.050.562,32 dem Erwerb von Todes wegen des JS in Höhe von S 244.000,00 gegenüber, so ergibt sich, dass vom insgesamt vorhandenen Kapitalvermögen in Höhe von S 106.327,69 ein anteiliger Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in Höhe von S 12.652,12 beim Erwerb von Todes wegen des JS in Abzug zu bringen ist und damit folgende Neuberechnung der Erbschaftsteuer:

Abfindung für den Pflichtteil	S 244.000,00
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- S 30.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG	- S 12.652,12
steuerpflichtiger Erwerb	S 201.347,88

Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG iVm § 28 ErbStG für den Erwerb von Todes wegen des JS

3 % von einer Bemessungsgrundlage von S 201.340,00 (das entspricht € 14.631,95) = S 6.040,00 (gerundet gemäß § 204 BAO), das entspricht € 438,94.

Da das Ausmaß der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG ua. davon abhängt, welchen Wert die von Frau KS für Frau SD und für Herrn AD ausgesetzten Legate hatten und deren Wert durch die zwischenzeitig erfolgte Beendigung der Zivilprozesse nicht mehr strittig ist, war die Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen des JS abweichend von der Berechnung im Vorhalt vom 25. September 2006 unter Ansatz der vom Bw. mitgeteilten Beträge zu berechnen und besteht kein Grund mehr, die Erbschaftsteuer gemäß § 200 BAO vorläufig festzusetzen.

2) Inanspruchnahme des Bw. für die Erbschaftsteuer des JS:

Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers gemäß § 19 Abs. 1 BAO auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Nach den Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes ist der Erbe Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers. Nimmt er die Erbschaft an, so stellt er gemäß § 547 ABGB in Rücksicht auf dieselbe den Erblasser vor. Die Nachfolge tritt mit dem Tod des Erblassers ein, sie verwirklicht sich aber erst mit der Einantwortung (§ 819 ABGB, § 174 AußStrG), und zwar dergestalt, dass Aktiva und Passiva selbsttätig und im Ganzen auf den Erben übergehen. Zu den Passiva gehören auch Abgabenschulden, soweit sie vor dem Tod des Erblassers (gemessen an § 4 BAO) entstanden sind. Hierbei ist es einerlei, ob die Abgabenschulden des Erblassers, die vor seinem Tod nach Maßgabe des § 4 BAO entstanden sind, bescheidmäßig vor oder nach seinem Tod geltend gemacht werden. Der Erbe hat als Gesamtrechtsnachfolger für diese so charakterisierten Schulden des Erblassers grundsätzlich einzustehen (vgl. VwGH 31.5.1983, 1315/79). Ein Bescheid über Abgaben des Verstorbenen, die schuldrechtlich (gemessen am § 4 Abs. 1 BAO) vor seinem Ableben entstanden sind, ist nach erfolgter Einantwortung unmittelbar an die Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen zu richten (VwGH 25.4.1969, 685/68; VwGH 15.1.1974, 636/73; VwGH 20.2.1992, 90/16/0185).

Nach dem Tod des Erblassers ist ein Bescheid über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld mit Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an die Erben als Rechtsnachfolger des Abgabepflichtigen zu richten. Wer Erbe ist, ergibt sich aus den Feststellungen in der Einantwortungsurkunde, wobei die Abgabenbehörde dabei an die gerichtlichen Feststellungen der Erbenqualität gebunden ist. Bei der Inanspruchnahme eines Erben gemäß § 19 Abs. 1 BAO kommt es nicht darauf an, welcher Betrag im Verlassenschaftsverfahren angemeldet wurde, sondern ausschließlich darauf, welche Abgabenschuld im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits entstanden war. Es ist weder erforderlich, dass die Abgabenschuld festgestellt, noch dass sie fällig geworden ist (VwGH 3.4.1990, 89/14/0267).

§ 821 ABGB bestimmt allerdings Folgendes:

"Haben die gemeinschaftlichen Erben von der rechtlichen Wohltat des Inventariums Gebrauch gemacht; so sind sie vor der Einantwortung den Erbschaftsgläubigern und Legataren nach dem § 550 zu haften verbunden. Nach der erfolgten Einantwortung haftet jeder einzelne selbst für die, die Erbschaftsmasse nicht übersteigenden, Lasten nur nach Verhältnis seines Erbteiles."

Bei bedingter Erbserklärung ist die Inanspruchnahme des Erben daher nur möglich bis zum Wert des dem Erben zugekommenen Nachlasses und können sich Minderungen der Inanspruchnahmemöglichkeiten aus § 821 ABGB ergeben (Teilschuldverhältnis, wenn von mehreren Erben auch nur einer eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat). Das Teilschuldverhältnis ist bereits bei der Abgabensfestsetzung (gegenüber dem jeweiligen Erben) zu berücksichtigen (siehe Ritz, BAO³, § 19, Tz 11).

Gemeinschaftliche Erben, die bedingte Erbserklärungen abgegeben haben, haften für die Abgabenschulden des Erblassers nach erfolgter Einantwortung gemäß § 19 BAO in

Verbindung mit § 821 zweiter Satz ABGB innerhalb der sich aus der Rechtswohltat des Inventars ergebenden Beschränkung nur für den ihrem Erbteil entsprechenden Bruchteil der Schuld (vgl. VwGH 15.1.1974, 0636/74).

Da der Bw. in der Verlassenschaft nach JS zum halben Nachlass eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat, kann er daher von der Abgabenbehörde für die Erbschaftsteuerschulden des Herrn JS nur entsprechend seiner Erbquote in Anspruch genommen werden.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die Festsetzung der Erbschaftsteuer gegenüber dem Bw. als Rechtsnachfolger nach JS vom halben Erbschaftssteuerbetrag vorgenommen wird. Die Erbschaftsteuer war somit gegenüber dem Bw. mit einem Betrag von € 219,47 (1/2 von € 438,94, siehe die Berechnungen zu Punkt 1) festzusetzen.

Wien, am 7. November 2006