



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RR, xxx, vertreten durch Dr. Günther Schmidt, Notar, 2460 Bruck an der Leitha, Hauptpl. 20, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 28. August 2002 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx/2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach Herrn HR, verstorben am 28. Juli 2000, war dessen Tochter Frau RE Alleinerbin. Die Nachlassaktiven bestanden aus diversen Liegenschaftshälften samt landwirtschaftlichen Maschinen und Geräten (mit einem Schätzwert von S 3.300.000,00 und einem Einheitswert von S 629.000,00), einem PKW (mit einem Schätzwert von S 11.000,00) und Kleidung, Wäsche und Fahrnissen (mit einem Schätzwert von S 3.455,00). Im Nachlassvermögen befanden sich keine endbesteuerten Vermögenswerte iSd § 15 Abs. 1 17 ErbStG.

Pflichtteilsberechtigt waren ua. die erbl. Enkel RR (der nunmehrige Berufungswerber, kurz Bw.) und BR. Mit Pflichtteilsübereinkommen vom 9. April 2002 verpflichtete sich Frau RE den Pflichtteil der beiden Enkel jeweils durch Übergabe eines Sparbuches in Höhe von € 8.881,00 zu bezahlen.

Mit Bescheid vom 28. August 2002 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber Herrn RR Erbschaftsteuer mit 4 % von € 6.700.81 (entspricht S 92.200,00) = € 268,02 (entspricht S 3.688,00) fest

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass die Entfertigung des Pflichtteilsanspruches durch die Ausfolgung eines Sparbuches erfolgt sei. Bei diesem Sparbuch habe es sich nicht um ein nachlasszugehöriges Sparbuch, sondern um ein nachlassfremdes Sparbuch gehandelt. Das Finanzamt habe in rechtlicher Hinsicht erwogen, dass die Zuwendung eines nachlassfremden Sparbuches einen erbschaftsteuerpflichtigen Erwerb darstelle. Diese rechtliche Beurteilung sei unrichtig. Der Bw. stütze sich auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 25. Februar 1999, B 128/97 und der zu diesem Erkenntnis publizierten Lehre. In der österreichischen Notariatszeitung 10/99, S 325 ff führe Taucher ua. folgendes aus:

Verwendet der Erbe zur Abfindung von Pflichtteilsberechtigten bzw Legataren nachlassfremde Sparbücher etc, ist meines Erachtens beim Pflichtteilsberechtigten ... die gleiche verfassungskonforme Interpretation des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG geboten. Soll nämlich (nach dem Verfassungsgerichtshoferkennntnis vom 25. 2. 1999, B 1288/97) der Sinn und Zweck des Endbesteuerungsgesetzes und der darauf gestützten Z 17 des § 15 Abs. 1 ErbStG darin bestehen, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, dass die aus seinem Anlass anfallende Steuer insoweit - gesamthaft betrachtet, ohne Rücksicht auf die Lage im Einzelfall - mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist, so ist im Hinblick auf die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG, die auch von dritter Seite Zugewendetes als vom Erblasser stammend betrachtet, auch diese erbfallbedingte Sachverhaltsvariante - Abfindung mit nachlassfremden Sparbüchern etc - als von der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG erfasst zu betrachten, jedoch unter der Voraussetzung, dass im Todeszeitpunkt das zur Abfindung verwendete endbesteuerte (nachlassfremde) Kapitalvermögen schon vorhanden war.“

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass laut Auskunft der erbl. Tochter RE das zur Abdeckung der Pflichtteilsansprüche des Bw. verwendete Kapitalvermögen bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers endbesteuert und vorhanden gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen ua. der Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG (idF BGBl. I 106/1999) bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, 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 Einkommenssteuergesetzes 1988, in der Fassung des Bundesgesetzes , BGBl. Nr. 12/1992" unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; weiters Erwerbe von Todes wegen von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes I.a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I.

Angesprochen in der Berufung wird die erste Fallgruppe des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG.

Voraussetzung dieser Steuerbefreiung ist nach dem Wortlaut, dass es sich um einen Erwerb von Todes wegen von Kapitalvermögen handelt, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers einer besonderen Steuerabgeltung unterlegen sind.

Auch wenn hinsichtlich der Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen durch endbesteuertes Vermögen zwischen dem Verfassungsgerichtshof und dem Verwaltungsgerichtshof unterschiedliche Auffassungen bestehen (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 76 zu § 15 ErbStG), so spricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates keine der beiden Auffassungen für eine Steuerfreiheit des gegenständlichen Erwerbsvorganges.

Nach der Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes ist beim Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches davon auszugehen, dass Gegenstand des der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerbes eine Geldforderung ist. Die Befreiungsvorschrift des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG kann daher schon deswegen nicht zum Tragen kommen, weil das erforderliche Tatbestandsmerkmal des Erwerbes von Kapitalvermögen, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers "endbesteuert" waren, beim Erwerb des Pflichtteilsberechtigten nicht erfüllt ist. Aus der Sicht des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG kommt dem Umstand, auf welche Art und Weise der Pflichtteilsanspruch erfüllt wird, keine Bedeutung zu. Auf die Bestimmung des Erwerbsgegenstandes und dessen Bewertung ist es ohne Einfluss, durch welche Leistungen der durch seine Geltendmachung entstandene Pflichtteilsanspruch erfüllt worden ist (vgl. VwGH 27.1.1999, 98/16/0365).

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes bleibt der Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch dann ein erbrechtlicher, wenn er nicht (allein) auf Testament (Erbvertrag) oder gesetzlicher Erbfolge beruht, sondern (auch) auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist. Daraus folgt für die Frage des Erwerbes von endbesteuertem Vermögen von Todes wegen, dass die Erbschaftssteuer auch dann im Sinne des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG abgegolten sein muss, wenn in Abgeltung der Pflichtteilsansprüche endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird (vgl. VfGH 25.2.1999, B 128/97). Im gegenständlichen Fall wurde dem Pflichtteilsberechtigten zur Abgeltung seines Pflichtteilsanspruches aber kein endbesteuertes Nachlassvermögen, sondern endbesteuertes Vermögen der Erbin zugewiesen.

Ist es aber Sinn und Zweck des Endbesteuerungsgesetzes und der darauf gestützten Z 17 des § 15 Abs. 1 ErbStG, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, dass die aus seinem Anlass anfallende Steuer insoweit - gesamthaft betrachtet, ohne Rücksicht auf die Lage im Einzelfall - mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist und im Hinblick auf die bereits

erfolgte Abgeltung nicht (gleichsam neuerlich) eingehoben werden soll, so ist eine Auslegung zu wählen, die im Ergebnis den Nachlass in jenem Umfang steuerfrei belässt, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Die Erbschaftssteuerfreiheit endbesteuerten Vermögens darf also wohl nur einmal zum Tragen kommen, sie muss aber auch ganz zum Tragen kommen, wenn endbesteuertes Vermögen erbschaftssteuerfrei bleiben soll. Es darf nicht von der zufälligen erbrechtlichen Lage abhängen, ob endbesteuertes Vermögen auch tatsächlich erbschaftssteuerfrei bleibt (vgl. abermals VfGH 25.2.1999, B 128/97).

Da im Ergebnis der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben soll, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht, kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei einem Erwerbsvorgang der sich von einem Nachlass ableitet, der überhaupt kein endbesteuertes Vermögen enthält, die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht zur Anwendung kommen. So wie es nicht von der zufälligen erbrechtlichen Lage abhängen darf, ob endbesteuertes Vermögen auch tatsächlich erbschaftssteuerfrei bleibt, kann nicht umgekehrt ein nicht endbesteuertes Vermögen durch Handlungen nach dem Tod des Erblassers zu endbesteuertem Vermögen des Erblassers werden. Das von der Erbin dem Bw. übergebene Sparbuch stand im Zeitpunkt des Ablebens des Herrn HR nicht in dessen Eigentum, weshalb der für die Erträge aus diesem Sparbuch angefallene Kapitalertragssteuer keine Abgeltungswirkung für die Erbschaftsteuer für Erwerbe von Todes wegen nach Herrn HR zukommen kann. Es würde dem Prinzip der Endbesteuerung, wonach durch den zu Lebzeiten des Erblassers erfolgten Kapitalertragssteuerabzug für die Erträge aus einem bestimmten Kapitalvermögen unter anderem die Erbschaftsteuer für den Erwerb dieses Vermögens von Todes wegen abgegolten sein soll, widersprechen, wenn die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG auch im Fall der Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen durch nachlassfremdes Kapitalvermögen zum Tragen kommen würde. Der gegenständliche Erwerbsvorgang ist daher nicht nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Wien, am 9. November 2004