



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Jänner 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 6 v. H. von € 100.043,72, sohin im Betrag von € 6.002,62, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlung (Protokoll vom 14. November 2006) nach dem am 5. Juli 2006 verstorbenen J ist laut Testament die Witwe R zur Alleinerbin bestimmt; sie hat eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Mit den daneben vorhandenen drei Pflichtteilsberechtigten – dem Sohn A (= Berufungswerber, Bw; Quote 1/6) und den beiden Enkeln N und M (Quote je 1/12) – hat die Erbin im Anschluss an die Vermögenserklärung (siehe Abhandlungsprotokoll S. 7 f.) ua. Folgendes vereinbart:

Der Berechnung der Pflichtteilsansprüche wird einvernehmlich der Betrag von € 901.340 zugrunde gelegt, woraus sich der Pflichtteilsanspruch für den Bw mit € 150.223 sowie für die beiden Enkel mit je € 75.112 (= gesamt € 300.447) ergibt. Hievon sind bereits Teilbeträge, ua. an den Bw in Höhe von € 16.592, ausbezahlt; die noch offenen Pflichtteilsentfertigungsbeträge, ua. an den Bw in Höhe von € 133.631, sind von der Erbin binnen 14 Tagen ab

Verfügung über den Erlös aus dem Verkauf einer ihr gehörigen sowie einer nachlasszugehörigen Liegenschaft zu entrichten.

Die Gerichts- und Gerichtskommissionsgebühren werden von der Erbin zu 2/3, vom Bw zu 1/6 und von den beiden Enkeln zu je 1/12 zur Zahlung übernommen.

Im Inventarium wurden an Aktiva verzeichnet:

3 Liegenschaften mit dem Verkehrswert gesamt € 801.790 (dreifacher anteiliger Einheitswert gesamt € 101.378,61), Sparbücher und ein Verrechnungskonto mit dem Guthaben € 930,09, Wertpapiere Nr1 bei der X-Bank mit dem Kurswert zum Todestag € 93.389,44 (Aktiva Punkt 4a), ein Pensionsguthaben und ein Pkw.

In Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva (nach Verkehrswerten) wurde der Reinnachlass mit € 764.933,68 festgestellt.

Die Kosten der Nachlassregelung (Gericht, Notar) betragen € 9.545,40.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bw mit Bescheid vom 18. Jänner 2007, StrNr, ausgehend vom erhaltenen Pflichtteil € 150.223 abzüglich des Freibetrages € 2.200 sowie der anteiligen Kosten € 1.590,90, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 146.432 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) iVm Abs. 2 ErbStG die Erbschaftssteuer im Betrag von € 10.652 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheid vom 18. Jänner 2007).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, das Nachlassvermögen bestehe aus Liegenschaften, zwei alten Autos und endbesteuertem Wertpapiervermögen. Nach dem Gesetz (§ 765 ABGB) werde nicht ausdrücklich bestimmt, dass es sich beim Pflichtteil um eine Geldforderung handle. Dennoch werde bei der Erbin für die Steuerbemessung bloß der dreifache Einheitswert herangezogen und die Wertpapiere als endbesteuert behandelt, wohingegen beim Pflichtteilsberechtigten von einer Geldforderung in Höhe seiner Quote ausgegangen werde, folglich dessen Steuer ausgehend von Verkehrswerten rund € 11.000 betrage. Dies stelle eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung dar. Zudem dürfe nach der VwGH-Judikatur der steuerrechtliche Wert eines an einer Liegenschaft eingeräumten Rechtes (zB Fruchtgenuss) nicht höher sein als der dreifache Einheitswert. Gleiches habe für den Bw zu gelten, dessen Anspruch - in Höhe der Hälfte des gesetzlichen Erbteiles am Nachlass - 1/6 an den endbesteuerten Wertpapieren, die steuerfrei zu belassen seien, und 1/6 an den Liegenschaften, die mit dem dreifachen Einheitswert zu bewerten seien, betrage. Die Erbschaftssteuer sei daher dem Bw lt. Berechnung mit lediglich € 348,34 vorzuschreiben. Abgesehen davon sei die erste Teilzahlung von € 16.592 aus endbesteuertem Wertpapiervermögen erfolgt und damit jedenfalls erbschaftssteuerfrei.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 22. Feber 2007 wurde dahin begründet, dass der Pflichtteil als Geldbetrag ausbezahlt worden und in diesem Betrag anzusetzen sei. Die

erbl. Wertpapiere ("XY") seien nicht endbesteuert; die endbesteuerten Vermögenswerte von € 930,09 stellten damit nur 0,1 % der gesamten Aktiva dar, weshalb der Pflichtteil nicht aus endbesteuerten Werten bezahlt worden sein könne.

Mit Antrag vom 1. März 2007 wurde ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

In Zusammenhalt mit dem Berufungsverfahren der weiteren Pflichtteilsberechtigten wurde dem UFS ua. eine Bankbestätigung vorgelegt, wonach das Wertpapierdepot Nr1, Bezeichnung "XY", lautend auf den Erblasser per 5. Juli 2006 mit dem Kurswert € 93.389,44, aufgrund der Optierung seit 24. Feber 1997 **KEst-pflichtig** war.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte im Gesetz taxativ angeführte Personen infolge ihrer nahen Verwandtschaft zum Erblasser mindestens erhalten müssen.

Der Anspruch des Pflichtteilsberechtigten stellt eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasses in **Geld** dar, nicht jedoch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses.

Beim Pflichtteilsanspruch handelt sich um einen schuldrechtlichen Anspruch bzw. ein Forderungsrecht gegen den Erben auf Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass (vgl. VwGH 30.11.1972, 550/72; VwGH 27.6.1994, 93/16/0129; OGH 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz sind Kapitalforderungen mit dem **Nennwert** anzusetzen.

Der Erbschaftssteuerbemessung beim Pflichtteilsberechtigten ist daher nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. zB Erk. vom 27.1.1999, 98/16/0361, 0362) der Wert (Nennwert) des Abfindungs- bzw. Entfertigungsbetrages zugrunde zu legen, welchen der Pflichtteilsberechtigte zufolge des im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung abgeschlossenen Übereinkommens vom Erben erhält.

Nur für den – gegenständlich nicht vorliegenden - Fall, dass der Pflichtteilsanspruch durch eine Liegenschaft abgegolten wird, dh. der Pflichtteilsberechtigte durch **Hingabe** einer Liegenschaft abgefunden wird, läge zufolge des VfGH-Erk. vom 7.3.1986, B 289/85, ein

Grundstückserwerb von Todes wegen vor und wäre die Erbschaftssteuer beim Pflichtteilsberechtigten vom dreifachen anteiligen Einheitswert der Liegenschaft zu bemessen.

Dem Berufungsbegehren, der Steuerbemessung sei anstelle des Nennwertes des dem Bw zugekommenen Pflichtteilsentfertigungsbetrages vielmehr der anteilige dreifache Einheitswert der im Nachlass befindlichen Liegenschaften zugrunde zu legen, kommt demzufolge keine Berechtigung zu.

Hinsichtlich der Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Pflichtteilsberechtigten (und Legataren) gilt nach der Rechtsprechung grundsätzlich Folgendes:

Der VfGH hat in den Erkenntnissen vom 25.2.1999, B 128/97, und 27.9.1999, B 132/97, dazu, welche Erwerbsvorgänge unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen, im Ergebnis 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 ...".

Zufolge der vom VfGH vertretenen Rechtsansicht hat im Ergebnis der Nachlass in dem Umfang steuerfrei zu bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Die Befreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG hat bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung zu kommen (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung), dh. die Steuerfreiheit kommt immer nur einmal, jedoch im vollen Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen. Der "überschießende Steuervorteil" hat sich beim Pflichtteilsberechtigten (und beim Legatar) in dem Umfang auszuwirken, "insoweit das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden übersteigt". Nur diesem Grundsatz entsprechend bleibt gewährleistet, dass nicht durch eine Besteuerung beim Pflichtteilsberechtigten (oder

Legatar) die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zumindest teilweise verloren geht, sondern eben **einmal zur Gänze** zum Tragen kommt.

Aufgrund der mittlerweile vorliegenden Bankbestätigung (siehe eingangs) steht erwiesenermaßen fest, dass die erbl. Wertpapiere wegen Optierung der KEST unterlegen und damit endbesteuert waren. Das endbesteuerte Nachlassvermögen beträgt daher gesamt **€ 94.319,53** (siehe Inventarium Pkte. 2) bis 4) der Aktiva).

Im Gegenstandsfalle hat der der Erbin (Witwe) angefallene Reinnachlass nach steuerlichen Werten rund € 194.500 betragen; nach Herausgabe der von ihr abzugelenden Pflichtteile, gesamt € 300.447, verbleibt ihr sohin ein negativer Erwerb, insoweit das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen das der Alleinerbin Verbleibende **zur Gänze** übersteigt. Diesfalls kommt die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG für das endbesteuerte Vermögen, di. der "überschießende Steuervorteil", zu 100 % den Pflichtteilsberechtigten zugute und ist deren Erwerb **je anteilig steuerfrei zu belassen**.

Im darüber hinausgehenden Betrag unterliegt jedoch der jeweilige Erwerb der Steuerpflicht.

Im Hinblick auf die vorhandenen drei Pflichtteilsberechtigten, wobei dem Bw mit 1/6 der doppelte Anspruch gegenüber den weiteren Pflichtteilsberechtigten zukommt, verteilt sich der "überschießende Steuervorteil" nach dem Dafürhalten des UFS **"anteilig"** wie folgt:

A 2/4	€ 47.159,77
M 1/4	€ 23.579,88
N 1/4	<u>€ 23.579,88</u>
gesamt	€ 94.319,53

Festzuhalten ist, dass zufolge § 20 Abs. 5 ErbStG die "Kosten der Nachlassregelung" (Gericht und Notar gesamt € 9.545,40) nur in dem Umfang abzuziehen sind, in welchem der Nachlass aus nicht endbesteuertem Vermögen besteht.

Im Rahmen einer Verhältnisrechnung (= Gegenüberstellung des endbesteuerten Vermögens € 94.319,53 zum Reinnachlass von € 194.522,29, das sind rund 48,4878 %) ergibt sich der Umfang des nicht endbesteuerten Vermögens am Nachlass mit rund **51,5122 %**.

Das bedeutet, die vom Bw mit 1/6 zu tragenden Kosten, das sind € 1.590,90, sind mit nur 51,5122 % bzw. im Betrag von **€ 819,51** abzugsfähig.

Zusammengefaßt bemißt sich daher nach dem Obgesagten die dem Bw vorzuschreibende Erbschaftssteuer wie folgt:

Bemessungsgrundlage: Pflichtteil (Nennwert)	150.223,00 €
abzüglich Kosten	- 819,51 €
abzüglich Freibetrag	- 2.200,00 €
abzüglich anteiliger "überschießender Steuervorteil"	- <u>47.159,77 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	100.043,72 €
davon Erbschaftssteuer: gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I) 6 % =	<u>6.002,62 €</u>

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 3. September 2007