



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MN, W, vertreten durch DDr. Hans Esterbauer, Rechtsanwalt, 5020 Salzburg, Ignaz Harrer Straße 17a, vom 19. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 17. Mai 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In ihrem Testament vom 23. Februar 2005 hat KE zunächst als Alleinerbin Frau AE eingesetzt und darüber hinaus ihre Liegenschaft XX in M dem HP und ihre Liegenschaft YY ebenfalls in M ihrer Nichte CG vermacht. Weiters hat sie verschiedenen kirchlichen Einrichtungen vier Barbeträge in Höhe von jeweils 10.000,00 € vermacht.

Am 25. November 2005 ist KE verstorben. Im Verlassenschaftsverfahren hat AE die unbedingte Erbserklärung abgegeben und folgende Vermögenserklärung vorgelegt:

Aktiva		
Liegenschaft XX, inkl. Inventar	117.439,91 €	(HP)
Liegenschaft YY, inkl. Inventar	35.310,88 €	(CG)

Endbesteuertes Kapitalvermögen	539.369,60 €	
PKW, Sonstiges	307,27 €	692.427,66 €
Passiva		
Bestattung und Grabdenkmal	4.872,74 €	
Sonstiges	1.603,89 €	- 6.476,63 €
Reiner Nachlass lt. Vermögenserklärung		685.951,03 €

An weiteren Passiven hat das Finanzamt Kosten für die Nachlassregelung in Höhe von 10.820,82 € anerkannt, welche von der Alleinerbin sowie den beiden Legataren CG und HP zu je einem Drittel getragen worden sind. Somit hat sich für steuerliche Zwecke ein Reinnachlass in Höhe von 682.344,09 € (685.951,03 €, - 1/3 Kosten Erbin: 3.606,94 €) ergeben, welcher mit Vermächtnissen im Wert von insgesamt 185.536,91 € belastet war. Der Erbanteil für die Alleinerbin (Vermögenswerte, die der Erbin nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre verbleiben) hat daher 496.807,18 € betragen.

Das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen in Höhe von 539.369,60 € hat den Erbanteil um 42.562,42 € überstiegen. Diesen im Sinne des § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG „überschießenden Steuervorteil“ hat das Finanzamt auf die 6 Legatäre im Verhältnis ihrer Legate aufgeteilt.

CG (35.310,88 €, - 1/3 Kosten 3.606,94 €)	31.703,94 €	7.272,93 €
HP (117.439,91 €, - 1/3 Kosten 3.606,94 €)	113.832,97 €	26.113,44 €
HJP	10.000,00 €	2.294,01 €
MN	10.000,00 €	2.294,01 €
SPC	10.000,00 €	2.294,01 €
POD	10.000,00 €	2.294,01 €
Überschießender Steuervorteil	185.536,91 €	42.562,42 €

Davon ausgehend hat das Finanzamt mit Bescheid vom 17. Mai 2006 der MN für ihren Erwerb Erbschaftssteuer in Höhe von 189,88 € vorgeschrieben.

Gegen diesen Erbschaftssteuerbescheid hat die MN, nunmehrige Berufungswerberin, = Bw., am 16. Juni 2006 berufen, weil die Überweisung des Geldlegates aus einem endbesteuerten Girokonto erfolgt sei.

Aufgrund einer abweislichen Berufungsvorentscheidung hat die Bw. am 10. Juli 2006 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftssteuer unterliegen Erwerbe von Todes wegen. Gemäß § 2 Abs. 1 Z1 ErbStG gilt als solcher auch der Erwerb durch Vermächtnis. Ein Vermächtnis (Legat) ist nach § 533 ABGB eine letztwillige Zuwendung einzelner Sachen ohne Erbeinsetzung.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 2 erster und dritter Satz EStG 1988 (Kapitalertragsteuer) unterlegen sind, steuerfrei.

Hinsichtlich der Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Legataren gilt nach der Rechtsprechung grundsätzlich Folgendes:

Übersteigt das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben 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, denn im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen.

Die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG kommt somit immer nur einmal, jedoch in vollem Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung).

Kommen für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen (Legatäre) in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren.

Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist jedoch grundsätzlich, dass der Erblasser einen Barbetrag zugewendet hat. Die Steuerfreiheit für endbesteuertes Vermögen hängt davon ab, dass jemand **in Erfüllung eines (Geld-)Vermächtnisses** endbesteuertes Vermögen erhält. Schon in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 1999 führt der Verfassungsgerichtshof aus, wer die Begünstigung genießt, bestimme der Erblasser durch seine Zuwendung.

Wendet der Erblasser einen Barbetrag zu, so kann sich danach zwar der Vermächtnisnehmer nicht auf § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG berufen, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden nicht übersteigt, ist das jedoch der Fall, kann er den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen

realisiert oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift (VfGH vom 25. Februar 1999, B 128/97).

Soweit im gegenständlichen Fall die Erblasserin somit an CG und HP Liegenschaften vermacht hat, können die Legatäre nach dem eben Gesagten nicht in den Genuss der Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG gelangen. Der überschießende Steuervorteil im Ausmaß von 42.562,42 € kann nur den vier Empfängern der Barlegate anteilig zugute kommen. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der Erwerb der Bw. in Höhe von 10.000,00 € zur Gänze steuerfrei zu bleiben hat.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 3. März 2008