



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/2855-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vertreten durch Dr. Georg Zakrajsek, öffentlicher Notar, 1010 Wien, Museumsstraße 5, vom 16. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. Oktober 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Erbschaftssteuer wird mit € 11.254,70 neu festgesetzt

Entscheidungsgründe

H.B. verstarb am 2. März 2005. Mit Testament vom 7. Oktober 1992 setzte er den Bw. als Alleinerben ein und vermachte seiner Schwägerin E.B. ein Vermächtnis von S 200.000,00 (€ 14.534,57). Dieses Vermächtnis wurde im Verlassenschaftsverfahren von Elisabeth Böhm am 5. April 2005 angenommen. Mit mittlerweile rechtskräftigem Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes H. vom 29. August 2005 wurde der gesamte Nachlass dem Bw, aufgrund dessen unbedingter Erbserklärung, zur Gänze eingeantwortet. Das Vermächtnis wurde von ihm durch Übergabe von endbesteuerten Vermögen in Form von zwei Sparbüchern an die Vermächtnisnehmerin erfüllt.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 20. Oktober 2006 wurde gegenüber dem Bw. die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und Abs. 4 ErbStG im Betrage von € 11.648,94 festgesetzt. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes, wurde für das zum Nachlass gehörende endbesteuerte Vermögen von € 444.073,01 der Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der Höhe von € 429.538,44 zum Abzug gebracht, und das vorstehend angeführte Vermächtnis in der Position: „Guthaben bei Banken“ berücksichtigt, indem der Betrag € 14.534,57 von € 444.073,01 abgezogen wurde

In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung beantragte der Bw. die Aufhebung dieses Bescheides und die Neuberechnung der Erbschaftssteuer mit der Begründung, dass bei der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbs Todfallskosten von € 1.792,58 und das Vermächtnis von € 14.534,57 unrichtigerweise keine Berücksichtigung gefunden hätten. Richtigerweise hätte der Wert dieses Vermächtnisses, im Sinne des § 20 ErbStG, vom gesamten ererbten Vermögen und nicht von der Position „Guthaben bei Banken“ abgezogen werden müssen; dies wurde sich aus seiner Stellung als Alleinerbe sämtlicher Sparbücher im Wege der Universalsukzession und aus dem lediglich schuldrechtlichen Anspruch der Vermächtnisnehmerin gegenüber den Erben ergeben. Der vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern vorgenommene Abzug bei der Position „Guthaben bei Banken“ würde nicht zur Reduzierung der Bemessungsgrundlage führen, da der sich aus diesem Abzug ergebende Betrag ohnedies als Freibetrag gemäß §15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zum Abzug gebracht werden hätte müssen.

Der bekämpfte Bescheid wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 28. November 2006 insoweit abgeändert, als dass die Todfallskosten bei der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes in Abzug gebracht wurden und die Erbschaftssteuer im Betrage von € 11.254,70 neu festgesetzt wurde. Als Begründung dazu wurde im Wesentlichen angeführt, dass die Übergabe von endbesteuerten Vermögen durch den Erben an die Legatarin in Erfüllung eines Vermächtnisses, beim Erben zu einer Reduktion des Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG um den Betrag dieses Vermächtnisses führen würde, da dieser Freibetrag der Legatarin zustehen würde. Ziel des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG wäre es nämlich, dass der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleibt, indem er aus endbesteuerten Vermögen besteht.

Dagegen stellte der Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über seine Berufung durch den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände- mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs. 4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat- weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1995, BGBI 1955/141 (ErbStG), unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Im Sinne des § 20 Abs. 1 erster Satz ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Gemäß § 20 Abs. 4 Z 1 ErbStG sind vom Erwerbe insbesondere die Kosten der Bestattung des Erblassers einschließlich der Kosten der landesüblichen, kirchlichen und bürgerlichen Leichenfeierlichkeiten und der Kosten eines angemessenen Grabdenkmals abzuziehen.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG erster Anstrich bleibt bei einem Erwerb von Todes wegen Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster und dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBI Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen, steuerfrei; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Zu den in der Berufung enthaltenen Darstellungen wird ausgeführt:

Die Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG leitet sich aus § 1 Abs. 1 Endbesteuerungsgesetz ab, dessen Sinn und Zweck es ist, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, dass die aus diesem 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. Daher ist § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG so anzuwenden, dass die Erbschaftssteuerfreiheit von endbesteuertem Vermögen nur einmal, aber zur Gänze zum Tragen kommen muss (VfGH, Erkenntnis vom 25. Februar 1999, B 128/97).

In diesem Erkenntnis wird festgestellt, dass es nicht von der zufälligen erbrechtlichen Lage abhängen darf, ob endbesteuertes Vermögen auch tatsächlich erbschaftssteuerfrei bleibt.

Daraus folgt, dass einem Legatar, welchem vom Erben endbesteuerte Vermögen ausgefolgt wurde, die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Ausmaß des von ihm

erworbenen endbesteuerten Vermögens zusteht. (*Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 77a zu § 15*)

Bezogen auf den vorliegenden Fall bedeutet das, dass der Vermächtnisnehmerin, weil ihr vom Bw. aus dem von ihm geerbten endbesteuerten Vermögen von € 444.073,01 ein Betrag von € 14.534,57 ausgefolgt wurde, bei der Ermittlung ihres erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes ein Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 im Ausmaß von € 14.537,57 zusteht.

Das hat zur Folge, dass bei dem Bw, bei der Ermittlung seines erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes, für das geerbte endbesteuerte Vermögen, lediglich ein Freibetrag von € 429.538,44.- (Differenz 444.073,01 minus 14.534,57) in Abzug gebracht werden kann.

Im bekämpften Bescheid erfolgte daher der Abzug eines Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der Höhe von € 429.538,44 zu Recht.

Es ist dem Bw. darin zuzustimmen, dass er das gesamte endbesteuerte Vermögen durch Universalsukzession geerbt hat und dass die Vermächtnisnehmerin ihm gegenüber lediglich einen rein obligatorischen Anspruch auf Ausfolgung des ihr als Vermächtnis zugewendeten Geldbetrag hat. Er war daher zur Ausfolgung von endbesteuerten Vermögen nicht gezwungen.

Im Sinne des § 20 Abs. 1 ErbStG ist die Erbschaftssteuer vom gesamten Vermögensanfall an den Erwerber zu bemessen, worunter die gesamte, durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen ist. Damit wird im Erbschaftssteuerrecht das Bereicherungsprinzip festgemacht, wonach der Erwerb nur mit seinem „Nettowert“ steuerpflichtig ist.

Diesem Bereicherungsprinzip wurde- im Gegensatz zu den Ausführungen des Bw- seitens der Amtspartei hinsichtlich der Berücksichtigung des Vermächtnisses bei der Ermittlung des erbsteuerpflichtigen Erwerbes wie folgt Rechnung getragen:

Vom Betrag des geerbten endbesteuerten Vermögens von € 444.073,01 wurde das daraus ausgefolgte Vermächtnis von € 14.534,57 abgezogen und in der Folge bei der Position Guthaben bei Banken der Betrag von € 429.538,44 ausgewiesen. Dieser Betrag wurde bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes, in der Position Guthaben bei Banken zum Ansatz gebracht, womit der Nettoerwerb des Erben an endbesteuerten Vermögen berücksichtigt wurde, und als Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ,aus den vorstehend aufgezeigten Gründen, zum Abzug gebracht.

Ein doppelter Abzug des in Rede stehenden Vermächtnisses hätte in dieser (aus EDV-technischen Gründen) gewählten rechnerischen Darstellung der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbs, eine unrechtmäßige Schmälerung der durch den maßgeblichen

Erwerb eingetretenen Bereicherung des Bw. bedeutet, und in der Folge zu einer falschen Berechnung der Erbschaftssteuer geführt.

Dagegen blieben im bekämpften Bescheid bei der Ermittlung des erbschaftssteuerpflichtigen Erwerbes, im Lichte des § 20 Abs. 4 Z 1 ErbStG, die über die Bestattungskosten hinausgehenden ausgewiesenen Todfallskosten von € 1.792,58 zu Unrecht unberücksichtigt.

Die Berechnung der Erbschaftssteuer stellt sich daher wie folgt dar:

steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	29.868,54 €
Geld	731,71 €
bezugsberechtigte Versicherung	28.988,83 €
Guthaben bei Banken	444.073,01 €
andere bewegliche Gegenstände	200,00 €
abzüglich Kosten der Bestattung	4.803,00 €
abzüglich Kosten der Regelung des Nachlasses	6.677,20 €
abzüglich sonstige Kosten (Todfallskosten)	1.792,58 €
abzüglich Vermächtnis	14.534,57 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	110,00 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	429.538,44 €
steuerpflichtiger Erwerb	46.406,30 €
abgerundet gemäß § 28 ErbStG	46.406,00 €
davon 22% gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V)	10.209,32 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in der Höhe von € 29.868,00	1.045,38 €
Erbschaftssteuer gerundet gemäß § 204 BAO	11.254,70 €

Der Unterschiedsbetrag zum Bescheid vom 20. Oktober 2006 beträgt € 394,24

Aus den aufgezeigten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. März 2008