

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 2. September 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung (Abhandlungsprotokoll vom 24. Juni 2004) nach dem am 4. April 2004 verstorbenen E sind keine Nachkommen und Pflichtteilsberechtigte vorhanden und hat dieser im Testament vom 20. März 2001 ua. verfügt:

"III. Meiner Halbschwester M vermache ich aus meinem vorhandenen Sparvermögen einen Geldbetrag von S 200.000". ...

IV. Meinem Neffen P vermache ich: a) meine Liegenschaft in EZ ...; b) aus meinem Sparvermögen einen Barbetrag von S 200.000

V. Im Übrigen setze ich meine Nichte S ... zu meiner alleinigen Erbin ein ...".

Laut Inventarium wurden an Aktiva verzeichnet: zwei Liegenschaften mit den 3fachen Einheitswerten € 123.834,51 und € 7.848,66 betr. die EZ, (endbesteuerte) Sparbücher, Bausparguthaben und Kontenguthaben im Wert von gesamt € 149.755,04, Bargeld € 455 sowie ein Pkw € 4.000, insgesamt € 285.893,21. In Gegenüberstellung zu den Passiva (€ 11.851,12) wurde der Reinnachlass im Betrag von € 274.042,09 ermittelt.

Anschließend wird im "Testamentserfüllungsausweis" unter Punkt B) betreffend die Legate an den Neffen P (= Berufungswerber, Bw) lt. Testament Pkt. IV. vereinbart, 1. der Bw erhalte

wie verfügt die Liegenschaft und 2. des Weiteren aus dem Sparvermögen des Verstorbenen einen Geldbetrag von umgerechnet € 14.534,57. Die Erbin werde "auch zu diesem Geldlegat ihrem Bruder P aus dem vorhandenen Bankvermögen des Verstorbenen den erwähnten Betrag zukommen lassen bzw. gegebenenfalls ein entsprechendes Konto des Verstorbenen ... überlassen", wobei der Bw für den Erwerb dieses Geldbetrages die Erbschaftssteuerbefreiung beanspruche.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bw mit Bescheid vom 2. September 2004, StrNr, ausgehend vom Barlegat € 14.534,57 und dem Wert des erworbenen Grundstückes € 7.848,66 abzüglich des Freibetrages von € 440 (Stkl. IV) gem. § 8 Abs. 1 und Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, Erbschaftssteuer im Betrag von gesamt € 2.907,84 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG stehe in vollem Umfang nur der Erbin zu.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Bw habe – neben der Liegenschaft - in Anbetracht der eindeutigen Anordnung im Testament Punkt IV. aus dem Sparvermögen des Erblassers den Betrag von S 200.000 erhalten. Dieses Geldlegat betreffe demnach endbesteuertes Sparvermögen, weshalb nach der hg. Judikatur die Steuerbefreiung dem Legatar zustehe. Insbesondere habe der Erblasser nur endbesteuertes Geldvermögen (Punkt 4.-6. der Aktiva) hinterlassen. Die Erbschaftssteuer sei daher unter Außerachtlassung des endbesteuerten Vermögens neu festzusetzen mit € 1.015,57.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 11. Mai 2005 wurde dahin begründet, dass die Befreiung nur, und zwar nur einmal, zum Tragen komme, wenn das endbesteuerte Vermögen das dem Erben Verbleibende übersteige. Gegenständlich stehe dagegen die Befreiung zur Gänze der Erbin zu.

Mit Antrag vom 13. Juni 2005 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ohne weiteres Vorbringen begehrt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftssteuer 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. Ein Vermächtnis (Legat) ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteils, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur in einer einzelnen oder in mehreren Sachen, einer Summe oder einem Recht besteht (§ 533 ABGB).

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, 1. Teilstrich, idF BGBl. I 2003/71 ab 21.8.2003, bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des

Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gem. § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 (Kapitalertragsteuer) unterliegen, steuerfrei.

Hinsichtlich der Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Legataren (und Pflichtteilsberechtigten) 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 ua. 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 Legatar (oder Pflichtteilsberechtigten) die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zumindest teilweise verloren geht, sondern eben **einmal zur Gänze zum Tragen kommt**.

Erhalten Legatare oder Pflichtteilsberechtigte aufgrund einer ausdrücklichen erblasserischen Verfügung oder aufgrund von privatautonomen Regelungen (Pflichtteils- oder Legatsüber-einkommen) konkrete endbesteuerte Vermögenswerte - in Form etwa der Übergabe eines

erbl. Sparbuches - dann steht den Erwerbern (Legataren oder Pflichtteilsberechtigten) die Steuerbefreiung im Ausmaß dieses von ihnen erworbenen endbesteuerten Vermögens zu.

Im Gegenstandsfalle ist – entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen – aus dem eingangs dargelegten Inhalt des Testamento vom 20. März 2001, Punkt IV.b), nicht erkennlich, dass der Erblasser ausdrücklich eine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (zB eines bestimmt bezeichneten Sparbuches mit der Nr. X bei der Bank X) an den Bw getroffen hätte, sondern hat er vielmehr eine bestimmte Summe Geldes ausgesetzt, konkret "einen **Barbetrag** von S 200.000 **aus** meinem Sparvermögen". Es handelt sich sohin eindeutig um die Verfügung eines Geldvermächtnisses bzw. Barlegates. Damit übereinstimmend wird auch im Testamentserfüllungsausweis Punkt B) 2. nochmals festgehalten, der Bw erhalte aus dem Sparvermögen des Verstorbenen einen "Geldbetrag" von S 200.000 = € 14.534,57; die Erbin werde dieses "Geldlegat" dem Bw **aus** dem vorhandenen Bankvermögen zukommen lassen, womit wiederum nur dem Willen des Erblassers entsprochen wurde, dass die Abgeltung des verfügten Bargeldlegates aus dem Realisat des endbesteuerten Nachlassvermögens zu erfolgen hat.

Wenn daneben im Testamentserfüllungsausweis noch ausgeführt wird, die Erbin werde in Erfüllung dieses Geldlegates dem Bw "gegebenenfalls ein entsprechendes Konto des Verstorbenen" überlassen, so ist auch in dieser – insbesondere hinsichtlich der konkreten Benennung welchen Kontos bei welchem Bankinstitut - völlig unbestimmten Zusage der Erbin in keiner Weise etwa die Überlassung eines konkreten endbesteuerten Vermögenswertes an den Bw zu erblicken.

Erfüllt aber der Erbe die Ansprüche der Legatare nicht durch Hingabe konkreten endbesteuerten Vermögens (zB Hingabe eines erbl. Sparbuches), sondern mit **realisierten** endbesteuerten Vermögenswerten, **dann steht die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ausschließlich und zur Gänze dann allein dem Erben zu, wenn ihm nach Erfüllung aller Legatsansprüche Vermögenswerte verbleiben, die den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens übersteigen.**

Der Umstand, dass – wie der Bw vermeint – das verfügte Barlegat anhand des ausschließlich im Nachlass vorhandenen endbesteuerten "Geldvermögens" nur aus diesem Vermögen getilgt werden konnte, kann sohin für sich allein betrachtet noch nicht gewährleisten, dass das Legat von der Erbschaftssteuerpflicht befreit bleibt, da diesfalls lediglich ein "Realisat" aus endbesteuertem Vermögen zugekommen ist.

Nur dann, wenn im gegenteiligen Falle das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigt, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatare (und Pflichtteilsberechtigten) verbleiben, steht der Teil des Freibetrages gem. § 15 Abs. 1 Z

17 ErbStG, der vom Erben sozusagen nicht ausgenützt werden kann (= überschießender Steuervorteil), den Legataren (und Pflichtteilsberechtigten) anteilig zu.

Laut dem eingangs aufgeführten Nachlassinventarium belaufen sich im Berufungsfalle die im Nachlass vorhandenen endbesteuerten Vermögenswerte auf insgesamt gerundet € 149.755 und wurde der Reinnachlass im Betrag von € 274.042 festgestellt. Nach Erfüllung aller Legatsansprüche laut Punkten A) und B) des Testamentserfüllungsausweises in Höhe von gesamt € 36.917,80 verbleibt der Erbin ein reiner Erbteil in Höhe von € 237.124,20. Dieser Erbteil übersteigt sohin den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens (€ 149.755) bei Weitem. Nach dem Obgesagten kommt aber in diesem Fall die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze der Erbin zu. Die Steuerbefreiung wird bereits durch sie einmal im gesamten Umfang ausgenutzt, sodass für eine den Legataren, im Besonderen dem Bw, zu gewährende Steuerbefreiung kein Raum bleibt.

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

Innsbruck, am 13. Jänner 2006