



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. GL, Adr, vertreten durch Aigner Fischer Unter RA-Partnerschaft, Rechtsanwälte, 4910 Ried im Innkreis, Gartenstraße 38, vom 30. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 8. Juli 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 9. Jänner 2008 ist MD verstorben. In ihrem Testament vom 17. Mai 2006 hat die Erblasserin unter anderen Mag. GL mit einem Barlegat in Höhe von 75.000,00 € bedacht. Nach dem Inhalt des Testamentes wurde festgelegt, dass der Betrag innerhalb eines Jahres ab dem Ableben der Erblasserin vom Erben an den Legatar auszubezahlen sei.

Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens haben alle Legatäre das ihnen angefallene Legat angenommen. Der Testamentserbe hat die Legate anerkannt und sich verpflichtet, die entsprechenden Geldbeträge an die Legatäre in der im Testament festgesetzten Frist auszubezahlen. (Verlassenschaftsabhandlungsprotokoll vom 26. Mai 2008)

Für diesen Erwerb von Todes wegen hat das Finanzamt mit Bescheid vom 8. Juli 2008 Erbschaftssteuer in Höhe von 20.870,00 € (Steuerklasse V) festgesetzt.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung des Mag. GL, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, vom 30. Juli 2008, weil auf das Zuflussprinzip Bedacht zu nehmen sei. Eine Auszahlung des vermachten Betrages sei bis dato nicht erfolgt, sodass noch kein Vermögen zugeflossen sei. Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung sei es nicht sachgerecht, Steuer zu erheben wenn überhaupt keine Einkünfte bezogen bzw. Vermögen geflossen sei.

Es erscheint keinesfalls sachlich gerechtfertigt, einem Legatar eine Erbschaftssteuer bereits in jenem Zeitpunkt vorzuschreiben, in dem er noch keinerlei Verfügungsmöglichkeit über den Empfang, weder objektiv noch tatsächlich, hat. (Vgl. VwGH vom 26. September 2000, 99/13/0139; VwGH vom 9. September 1998, 95/14/0160; VwGH vom 26. Juli 1997, 95/14/0014; VwGH vom 22. Februar 1993, 92/15/0048; VwGH vom 12. November 1980, 1300/80). Nach diesen Entscheidungen muss der Steuerpflichtige objektiv in der Lage sein, über die Einnahme frei verfügen zu können; die subjektive Verfügungsmöglichkeit ist nicht maßgeblich.

Das Finanzamt hat die Berufung am 29. Oktober 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Jeder Erwerb von Todes wegen unterliegt der Erbschaftssteuer.

Gemäß § 2 Abs. 1 Zif. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1995 (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers.

Nach § 684 ABGB erwirbt der Legatar gleich nach dem Tod des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis. Dieses wird durch den bloßen Anfall ohne Rechts-handlung oder besondere Erklärung des Vermächtnisnehmers erworben. Der Vermächtnisnehmer leitet somit seinen Anspruch aufgrund der letztwilligen Verfügung direkt vom Erblasser ab.

Der erbrechtliche Anspruch alleine genügt aber nicht, weil im Sinne des Bereicherungsprinzips im Erbschaftssteuerrecht auch ein Erwerb folgen muss. Um den Erwerb erbschaftssteuerrechtlich zu vollziehen und damit die Steuerpflicht auszulösen, hat die Geltendmachung des Vermächtnisses zu folgen. Ab diesem Zeitpunkt hat der Legatar ein obligatorisches Forderungsrecht gegen den beschwerten Erben, welches ein selbständig zu bewertendes Wirt-

schaftsgut darstellt. Mit dem frei verfügbaren Recht auf Leistung hat der Begünstigte einen Vermögensgegenstand in Händen, welcher etwa abtretbar, vererblich, belastbar ist. Der Erbe muss aber jedenfalls die vermachte Sache noch durch Erfüllungshandlung auf den Vermächtnisnehmer übertragen.

Auch bei Vermächtnissen ist die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbfalles zurückzubeziehen. Zu besteuern ist somit der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern (VwGH vom 25. März 1985, 83/15/0005).

Wird das zugedachte Vermächtnis angenommen, so ist die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG mit dem Tode der Erblasserin entstanden, und zwar ohne Rücksicht darauf, wann der Vermächtnisnehmer über das ihm angefallene Vermögen frei verfügen konnte (VwGH vom 10. Dezember 1964, 796/64).

Der Anspruch des Vermächtnisnehmers und auch die Steuerschuld entstehen grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers, wenngleich der Gegenstand des Vermächtnisses dem Begünstigten erst später tatsächlich übergeben wird (Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Rz. 35 zu § 2 ErbStG).

In diesem Sinn kann auch auf eine UFS-Entscheidung vom 6. September 2006, RV/0129-K/06, zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt, in dem das Barlegat innerhalb von zwei Jahren nach Erbantritt auszubezahlen war, verwiesen werden:

Für das Vermächtnis sind Anfallstag und Zahlungstag auseinander zu halten. Das Recht des Legatars entsteht zwar mit dem Anfall, es wird jedoch erst mit dem Zahlungstag fällig. Der Legatar braucht nur den Anfallstag, welcher nach § 684 ABGB der Todestag des Erblassers ist, zu erleben. Der Zahlungstag tritt regelmäßig erst später ein (Dorazil-Taucher, a.a.O., Tz 3.24).

Bei einem derartigen Erwerb entsteht daher auch die Steuerschuld, anders als dies die Bw. sieht, nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG schon mit dem Anfall des Vermächtnisses an den Bedachten, also mit dem Tode des Erblassers (Fellner, a.a.O., Rz 9 zu § 12; Dorazil-Taucher, a.a.O., Tz 3.26 zu § 2 und Tz 2.9 zu § 12). Daran vermag auch nichts zu ändern, dass dem Vermächtnisnehmer das Legat sachenrechtlich noch gar nicht zugekommen ist bzw. dieser erst in der Zukunft über das angefallene Vermögen frei verfügen wird können (Fellner sowie Dorazil-Taucher, an den zuletzt angegebenen Textstellen; VwGH vom 10. Dezember 1964, 796/64). Ohne Rücksicht darauf, dass der vermachte Betrag erst innerhalb von zwei Jahren nach dem Erbantritt fällig werden sollte, war im gegenständlichen Fall daher die Steuerschuld

infolge Annahme des Legates durch die Bw. bereits im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers entstanden.

Die Tatsache, dass dem Bw der von der Erblasserin als Legat vermachte Bargeldbetrag im zivilrechtlichen Sinne angefallen ist, steht außer Streit. Auch die Annahme des Vermächtnisses durch den Bw ist erwiesen.

Der Bw stellt auch nicht in Abrede, dass im konkreten Fall ein Tatbestand des § 2 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG verwirklicht worden ist. Allerdings sei trotz der erbschaftssteuerrechtlichen Bestimmung des § 12 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG, dass die Steuerschuld grundsätzlich mit dem Tode des Erblassers entsteht, auch auf den Zufluss Bedacht zu nehmen.

Die Erbschaftssteuer ist aber eine Verkehrsteuer. Zum Wesen der Verkehrsteuern gehört, dass sie an bestimmte in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände, anknüpfen. Bei solchen Tatbeständen ist die formalrechtliche Beurteilung geboten. Ist der tatbestandsmäßig vorbestimmte Rahmen erfüllt, besteht darüber hinaus keine Möglichkeit allenfalls wirtschaftliche Aspekte einfließen zu lassen.

Im Bereich des Steuertatbestandes des § 2 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG gründet das Erbschaftssteuergesetz die Steuerpflicht auf einen durch das Zivilrecht geregelten Tatbestand (hier: Erwerb von Todes wegen durch Vermächtnis). Dieser wurde im gegebenen Fall erfüllt. Im Erbschaftssteuerrecht gilt außerdem die Grundregel, wonach die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers entsteht. Der Gesetzgeber hat diese Regelung getroffen, weil zur Gewährleistung einer gleichmäßigen Besteuerung nur auf objektiv gegebene Umstände abgestellt werden soll. Damit ist es aber unwesentlich, wann die Forderung tatsächlich erfüllt wird. Auf einen "Zufluss" wird im Erbschaftssteuerrecht nicht abgestellt. Der Umstand, dass bloß die Auszahlung des Barlegats hinausgeschoben ist, ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld ohne Bedeutung.

Im Übrigen hat der Bw dem Grunde oder der Höhe nach keine Bedenken gegen den Erbschaftssteuerbescheid vorgebracht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 1. April 2010