



BUNDESMINISTERIUM
FÜR FINANZEN

Abteilung IV/10 – Ref a

Verteiler:

A13 B13 D9 D17

ERB500

29. August 2000

GZ. 10 3230/3-IV/10/00

An alle

Finanzlandesdirektionen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien
Telefax: 513 98 61

Sachbearbeiter:
MR Mag Rainer Hofmann
Telefon:
51 433/2723
Internet:
Rainer.Hofmann@bmf.gv.at
x.400:
S=POST;C=AT;A=GV;P=CNA;O=BMF;
OU=MKD-EINL
DVR: 0000078

Betr.: **Erbschaftssteuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG**

Die Erbschaftssteuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ist nur einmal, aber im vollen Umfang des Vorhandenseins der im Nachlass befindlichen endbesteuerten Vermögenswerte wirksam.

1. Allgemeines

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis VfGH 10.12.1998, G 170/97 (ua), festgestellt, dass im § 15 Abs. 1 Z 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG 1955) das Gebot des im Verfassungsrang stehenden Endbesteuerungsgesetzes, BGBI. 11/1993, eine Abgeltungswirkung vorzusehen, durch die Normierung einer Steuerbefreiung erfüllt wird und damit kein Verstoß gegen den Gleichheitssatz vorliegt.

In dem Erkenntnis VfGH 25.2.1999, B 128/97, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Befreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung kommen muss (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung).

2. Grundsätzliche Aussagen des Verfassungsgerichtshofes

2.1 Der Zielsetzung, das angefallene Vermögen in Höhe des Wertes des darin enthaltenen endbesteuerten Vermögens erbschaftssteuerfrei zu belassen, kann im Wege einer verfassungskonformen Interpretation dadurch entsprochen werden, dass als Erwerbe im Sinne des § 2 ErbStG nicht nur Erwerbe aufgrund unmittelbarer erbrechtlicher Ansprüche gelten, sondern auch jene Erwerbe, die erbrechtlichen Ursprungs sind, wenn sie auf ein zwischen Erben einerseits und Legataren bzw. Pflichtteilsberechtigten andererseits abgeschlossenes Abkommen zurückzuführen sind.

2.2 Die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG kommt grundsätzlich bei Verwirklichung aller Tatbestände des § 2 ErbStG zum Tragen. Das gilt insbesonders dann, wenn der Erwerber endbesteuertes Vermögen

- aufgrund unmittelbarer erbrechtlicher Ansprüche (Erbvertrag, Testament oder gesetzliche Erbfolge) oder
- aufgrund mittelbarer erbrechtlicher Ansprüche, das sind Vereinbarungen über die Abgeltung eines angenommenen Vermächtnisses oder eines geltend gemachten Pflichtteiles durch Hingabe endbesteuerten Vermögens an Zahlungs statt, erwirbt oder
- als Abgeltung im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG erhält.

2.3 Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung.

Die Steuerbefreiung kommt immer nur einmal, jedoch im vollen Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen.

2.4 Die Steuerbefreiung bleibt nicht nur dann erhalten, wenn endbesteuertes Vermögen übergeht, sondern in bestimmten Fällen (Tz 3.5.1, 3.5.2) auch dann, wenn andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen zur Begleichung des Anspruches verwendet werden.

3. Erbschaftssteuerliche Würdigung

3.1 Zur Lukrierung der Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ist es erforderlich, dass die endbesteuerten Vermögenswerte dem Erblasser im Todeszeitpunkt zuzurechnen waren.

3.2 Der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 12 ErbStG) und der maßgebliche Zeitpunkt der Vermögenszurechnung ist im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes zu beurteilen, d.h. die Erben haben den ihrer Erbserklärung entsprechenden Anteil am Nachlass zu versteuern. Die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17

ErbStG steht den Erben diesem Anteil entsprechend zu und nicht in jenem Ausmaß, in dem sie aufgrund eines zwischen ihnen geschlossenen Abkommens das Nachlassvermögen aufteilen.

3.3 Die Berechnung (Tz 3.5.1, 3.5.2) ist unter Zugrundelegung der steuerlichen Werte der Vermögensgegenstände vorzunehmen. Es bestehen aber keine Bedenken, etwaige im Verlassenschaftsverfahren ermittelte Verkehrswerte zu berücksichtigen. Alle die Bereicherung mindernden Kosten sind abzugsfähig. Persönliche und sachliche Freibeträge bleiben jedoch außer Ansatz.

3.4 Erhalten Legatare oder Pflichtteilsberechtigte aufgrund

- einer ausdrücklichen erblasserischen Verfügung oder aufgrund
- von privatautonomen Regelungen (Pflichtteils- oder Legatsübereinkommen)

endbesteuerte Vermögenswerte, steht den Erwerbern die Steuerbefreiung im Ausmaß des von ihnen erworbenen endbesteuerten Vermögens zu.

Beispiel: A verstorbt und setzt B zum Erben ein, C erhält ein Barlegat im Betrag von 100.000. Das Legat wird durch Übergabe von endbesteuertem Vermögen beglichen (Übertragung eines Sparbuches).

Aktiva:

Liegenschaft EW	1,200.000
PKW	100.000
Bargeld	200.000
endbest. Vermögen	300.000
-----	-----
Summe	1,800.000
Passiva	- 300.000
-----	-----
Reinnachlass	1,500.000
Legat	- 100.000
-----	-----
Erbanteil	1,400.000

Dem Legatar steht die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Ausmaß von 100.000, dem Erben im Ausmaß von 200.000 zu.

3.5. Erfüllt der Erbe die Ansprüche der Legatare oder Pflichtteilsberechtigten nicht durch Hingabe endbesteuerten Vermögens, sondern z.B mit realisierten endbesteuerten Vermögenswerten, ist wie folgt vorzugehen:

3.5.1 Verbleiben dem Erben nach Erfüllung aller Legats- und Pflichtteilsansprüche Vermögenswerte, die den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens übersteigen, steht die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG dem Erben zu.

Beispiel: A verstorbt und setzt B zum Erben ein, C erhält ein Barlegat im Betrag von 100.000. Das Legat wird mit Bargeld oder durch Realisierung von endbesteuertem Vermögen beglichen.

Aktiva:

Liegenschaft EW	200.000
PKW	100.000
Bargeld	200.000
endbest. Vermögen	1.300.000
-----	-----
Summe	1.800.000
Passiva	- 300.000
-----	-----
Reinnachlass	1.500.000
Legat	- 100.000
-----	-----
Erbanteil	1.400.000

Finden die abzugeltenden Ansprüche (Legat des C) im Restvermögen Deckung, steht dem Erben die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze zu.

Wert des Reinnachlasses	1.500.000
- Wert des endbesteuerten Vermögens	- 1.300.000
= Restvermögen	200.000

Die Ansprüche finden im Restvermögen Deckung. Dem Erben steht die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze zu.

3.5.2 Übersteigt das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatare und Pflichtteilsberechtigten verbleiben, dann steht der Teil des Freibetrages gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben nicht ausgenutzt werden kann (überschießender Steuervorteil), den Legataren und Pflichtteilsberechtigten anteilig zu. Der überschießende Steuervorteil steht unabhängig davon

zu, ob und in welchem Maße der Erbe zur Entrichtung des Legates oder zur Erfüllung des Pflichtteiles endbesteuertes Vermögen realisiert oder auf andere Nachlassgegenstände oder auf nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift.

Beispiel 1: A verstirbt und setzt seine Ehefrau B als Erbin ein. Sohn C erhält den gesetzlichen Pflichtteil. Zur Pflichtteilsabgeltung werden keine endbesteuerten Vermögenswerte übergeben.

Aktiva:

Liegenschaft EW	200.000
PKW	100.000
Bargeld	100.000
endbest. Vermögen	1,100.000
-----	-----
Summe	1,500.000
Passiva	- 300.000
-----	-----
Reinnachlass	1,200.000
Pflichtteil	- 1,000.000
-----	-----
Erbanteil	200.000

Finden die Ansprüche des Pflichtteilsberechtigten im Restvermögen Deckung?

Wert des Reinnachlasses	1,200.000
- Wert des endbesteuerten Vermögens	- 1,100.000
-----	-----
= Restvermögen	100.000

Die Ansprüche finden im Restvermögen **keine** Deckung, das endbesteuerte Vermögen übersteigt den dem Erben verbleibenden Nachlasswert.

Berechnung des überschließenden Steuervorteiles:

endbest. Vermögen	1,100.000
- Erbanteil	- 200.000
-----	-----
= überschließender Steuervorteil	900.000

Dem Erben steht die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Ausmaß von 200.000, dem Pflichtteilsberechtigten im Ausmaß von 900.000 zu.

Wie wird die Bemessungsgrundlage für den Pflichtteilsberechtigten ermittelt ?

Pflichtteil	1,000.000
- Steuervorteil	- 900.000
= steuerpflichtiger Anteil	100.000 für den Pflichtteilserwerb

Beispiel 2: A verstirbt, sein Sohn B ist Alleinerbe, C erhält ein Legat im Betrag von 200.000, D ein Legat im Betrag von 300.000. Die Legate werden durch Realisierung von endbesteuerten Vermögenswerten beglichen.

Aktiva:

Liegenschaft EW	800.000
endbest. Vermögen	600.000
-----	-----
Summe	1,400.000
Passiva	- 400.000
-----	-----
Reinnachlass	1,000.000
Legat C	- 200.000
Legat D	- 300.000
-----	-----
Erbanteil	500.000

Finden die Ansprüche der Legatare im Restvermögen Deckung?

Wert des Reinnachlasses	1,000.000
- Wert des endbesteuerten Vermögens	- 600.000
-----	-----
= Restvermögen	400.000

Die Ansprüche finden im Restvermögen **keine** Deckung, das endbesteuerte Vermögen übersteigt den dem Erben verbleibenden Nachlasswert.

Berechnung des überschließenden Steuervorteiles:

endbest. Vermögen	600.000
- Erbanteil	- 500.000
-----	-----
überschließender Steuervorteil	100.000

Proportionale Aufteilung des überschließenden Steuervorteils auf die Legatare:

Legatar C:

Summe der Ansprüche (Legate) : überschließender Steuervorteil = Legat C : X

$$X = 100.000 \times 200.000 : 500.000 = 40.000$$

Dem Legatar C steht daher ein anteiliger Steuervorteil im Betrag von 40.000 zu.

Der Steuervorteil für Legatar D beträgt, analog berechnet, demnach 60.000.

Ergebnis: Dem Erben steht die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Ausmaß von 500.000, dem Legatar C im Ausmaß von 40.000, dem Legatar D im Ausmaß von 60.000 zu.

Beispiel 3: A verstirbt und setzt seine Ehefrau B zur Hälfte, seine Kinder B und C zu je einem Viertel als Erben ein, Kind D erhält den gesetzlichen Pflichtteil. Eine erblasserische Verfügung über die Aufteilung des endbesteuerten Vermögens ist nicht getroffen worden. Zur Pflichtteilsabgeltung werden keine endbesteuerten Vermögenswerte übergeben

Aktiva:

Liegenschaft EW	200.000
PKW	100.000
Bargeld	100.000
endbest. Vermögen	1,100.000
-----	-----
Summe	1,500.000
Passiva	- 300.000
-----	-----
Reinnachlass	1,200.000
Pflichtteil	- 300.000
-----	-----
Erbanteil insgesamt	900.000

Finden die Ansprüche des Pflichtteilsberechtigten im Restvermögen Deckung?

Wert des Reinnachlasses	1,200.000
- Wert des endbesteuerten Vermögens	- 1,100.000
-----	-----
= Restvermögen	100.000

Die Ansprüche finden im Restvermögen **keine** Deckung, das endbesteuerte Vermögen übersteigt den dem Erben verbleibenden Nachlasswert.

Berechnung des überschießenden Steuervorteils:

endbest. Vermögen	1,100.000
- Erbanteil insgesamt	- 900.000
-----	-----
= überschießender Steuervorteil	200.000

Den Erben steht die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Ausmaß von 450.000 und je 225.000, dem Pflichtteilsberechtigten im Ausmaß von 200.000 zu.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage für D:

<i>Pflichtteil</i>	<i>300.000</i>
--------------------	----------------

<i>überschießender Steuervorteil</i>	<i>- 200.000</i>
--------------------------------------	------------------

<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>100.000</i>
----------------------------	----------------

unabhängig davon, welches Vermögen tatsächlich ausgefolgt wird!

3.6 Die Bekanntgabe der Berechnungsgrundlagen an die Parteien des die jeweilige Verlassenschaft betreffenden Erbschaftssteuerverfahrens, wem und in welchem Ausmaß die Steuerbefreiung gem § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zukommt, dient der Durchführung des Abgabenverfahrens; es liegt somit keine Verletzung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht vor (§ 48a BAO).

4. Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen über die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

7. Juli 2000

Für den Bundesminister:

Mag Fiala

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: