



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des N, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. Jänner 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 8 v. H. von € 48.922,37, sohin im Betrag von € 3.913,79, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlung (Protokoll vom 14. November 2006) nach dem am 5. Juli 2006 verstorbenen J ist laut Testament die Witwe R zur Alleinerbin bestimmt; sie hat eine unbedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Mit den daneben vorhandenen drei Pflichtteilsberechtigten – dem Sohn A (Quote 1/6) und den beiden Enkeln N (= Berufungswerber, Bw) und M (Quote je 1/12) – hat die Erbin im Anschluss an die Vermögenserklärung (siehe Abhandlungsprotokoll S. 7 f.) ua. Folgendes vereinbart:

Der Berechnung der Pflichtteilsansprüche wird einvernehmlich der Betrag von € 901.340 zugrunde gelegt, woraus sich der Pflichtteilsanspruch für den Sohn mit € 150.223 sowie für die beiden Enkel mit je € 75.112 (= gesamt € 300.447) ergibt. Hievon sind bereits Teilbeträge, ua. an den Bw in Höhe von € 8.296, ausbezahlt; die noch offenen Pflichtteilsentfertigungsbeträge, ua. an den Bw in Höhe von € 66.816, sind von der Erbin

binnen 14 Tagen ab Verfügung über den Erlös aus dem Verkauf einer ihr gehörigen sowie einer nachlasszugehörigen Liegenschaft zu entrichten.

Die Gerichts- und Gerichtskommissionsgebühren werden von der Erbin zu 2/3, von A zu 1/6 und vom Bw sowie M zu je 1/12 zur Zahlung übernommen.

Im Inventarium wurden an Aktiva verzeichnet:

3 Liegenschaften mit dem Verkehrswert gesamt € 801.790 (dreifacher anteiliger Einheitswert gesamt € 101.378,61), Sparbücher und ein Verrechnungskonto mit dem Guthaben € 930,09, Wertpapiere Nr1 bei der X-Bank mit dem Kurswert zum Todestag € 93.389,44 (Aktiva Punkt 4a), ein Pensionsguthaben und ein Pkw.

In Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva (nach Verkehrswerten) wurde der Reinnachlass mit € 764.933,68 festgestellt.

Die Kosten der Nachlassregelung (Gericht, Notar) betragen € 9.545,40.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bw mit Bescheid vom 18. Jänner 2007, StrNr, ausgehend vom erhaltenen Pflichtteil € 75.112 abzüglich des Freibetrages € 2.200 sowie der anteiligen Kosten € 795,45, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 72.116 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. II) eine 10%ige Erbschaftssteuer im Betrag von € 7.211,60 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Bw habe laut testamentarischer Verfügung seinen gesetzlichen Pflichtteil in Form von Geld nach dem Schätzwert der Hinterlassenschaft erhalten sollen. Diese habe im Wesentlichen aus mehreren Liegenschaften (Einheitswert lediglich € 101.378,61) sowie endbesteuerten Wertpapieren und Sparbüchern (€ 94.319,53) bestanden. Die laut Übereinkommen von der Erbin bar ausbezahlten Pflichtteilsentfertigungsbeträge seien höher als der Wert des der Erbin Verbleibenden, weshalb nach der dargelegten VfGH-Judikatur hier die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Hinblick auf den "überschießenden Steuervorteil" zur Anwendung zu gelangen habe. Des Weiteren sei zufolge der Ansicht des VfGH in verfassungskonformer Anwendung des § 19 Abs. 2 ErbStG die dort vorgesehene Begünstigung in Form der Heranziehung des begünstigten dreifachen Einheitswertes bezüglich des Erwerbs von Liegenschaften auch dem Pflichtteilsberechtigten zu gewähren. Es sei daher anstelle des Nennwertes der Ausgleichszahlung (€ 75.112) lediglich der entsprechende dreifache Einheitswert von € 8.448,21 beim Bw als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sowie das anteilige endbesteuerte Vermögen steuerfrei zu stellen.

Die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 15. Feber 2007 wurde dahin begründet, dass die erblasserischen Wertpapiere ("XY") nicht endbesteuert seien. Die endbesteuerten

Vermögenswerte von € 930,09 stellten damit nur 0,1 % der gesamten Aktiva dar, weshalb die Begünstigung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht zu gewähren sei. Der in Geld und nicht in einem Grundstück bestehende Pflichtteil könne nicht dem dreifachen Einheitswert entsprechen.

Mit Antrag vom 5. März 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter Verweis auf das Berufungsvorbringen ergänzt, entgegen der vom Finanzamt unbegründet gelassenen Qualifizierung der Wertpapiere "XY" als "nicht endbesteuert" handle es sich hierbei um einen Publikumsfonds/Kapitalanlagefonds nach § 20 InvFG, dessen sämtliche Ausschüttungen dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen würden bzw. für welche bezogenen Kapitalerträge freiwillig die KESt geleistet worden sei (§ 97 Abs. 2 EStG 1988). Es sei daher auf dieses Vermögen sehr wohl die Befreiung iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG anzuwenden.

In Entsprechung eines UFS-Vorhaltes wurde mit Schreiben vom 27. Juli 2007 zum Nachweis der Endbesteuerung Folgendes vorgelegt:

1. eine Bestätigung der X-Bank zum Wertpapierdepot Nr1, Bezeichnung "XY", lautend auf den Erblasser per 5. Juli 2006 mit dem Kurswert € 93.389,44, worin zur KESt angeführt ist:

"KEStpflichtig/optiert seit 24.2.1997";

2. der Rechenschaftsbericht 2005/06 der X-Bank betr. den gemischten Fonds "XY", Miteigentumsfonds nach § 20 InvFG, woraus ua. auf S. 44 unter Pkt. 1. "Anteile im Privatvermögen" hervorgeht:

"a) Die Erträge sind im Falle des Vorliegens einer Optionserklärung durch den KESt-Abzug zur Gänze endbesteuert" und

"g) Erbschaftssteuerwert: Anzusetzende Werte bei Depots mit Optionserklärung 0,00".

In Beantwortung eines weiteren Vorhaltes wurde seitens des Bw im Schreiben vom 27. August 2007 der vom UFS, nach Darlegung der wesentlichen Sach- und Rechtslage, ermittelte anteilige "überschießende Steuervorteil" bzw. die sich hieraus ergebende Erbschaftssteuer anerkannt und diesfalls auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer 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.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte im Gesetz taxativ angeführte Personen infolge ihrer nahen Verwandtschaft zum Erblasser mindestens erhalten müssen.

Der Anspruch des Pflichtteilsberechtigten stellt eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasses in **Geld** dar, nicht jedoch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses.

Beim Pflichtteilsanspruch handelt sich um einen schuldrechtlichen Anspruch bzw. ein Forderungsrecht gegen den Erben auf Auszahlung eines Geldbetrages in Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass (vgl. VwGH 30.11.1972, 550/72; VwGH 27.6.1994, 93/16/0129; OGH 30.1.1976, 7 Ob 509/76).

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 14 Abs. 1 Bewertungsgesetz sind Kapitalforderungen mit dem **Nennwert** anzusetzen.

Der Erbschaftssteuerbemessung beim Pflichtteilsberechtigten ist daher nach ständiger Judikatur des VwGH (vgl. zB Erk. vom 27.1.1999, 98/16/0361, 0362) der Wert (Nennwert) des Abfindungs- bzw. Entfertigungsbetrages zugrunde zu legen, welchen der Pflichtteilsberechtigte zufolge des im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung abgeschlossenen Übereinkommens vom Erben erhält.

Es ist ua. nicht zu übersehen, dass der Bw selbst in der Berufung vorgebracht hat, vom Erblasser sei im Testament verfügt worden, dass der Bw seinen Pflichtteil "in Form von Geld nach dem Schätzwert der Hinterlassenschaft" erhalten solle.

Nur für den – gegenständlich eindeutig nicht vorliegenden - Fall, dass der Pflichtteilsanspruch durch eine Liegenschaft abgegolten wird, dh. der Pflichtteilsberechtigte durch **Hingabe** einer Liegenschaft abgefunden wird, läge zufolge des VfGH-Erk. vom 7.3.1986, B 289/85, ein Grundstückserwerb von Todes wegen vor und wäre die Erbschaftssteuer beim Pflichtteilsberechtigten vom dreifachen anteiligen Einheitswert der Liegenschaft zu bemessen.

Dem Berufungsbegehren, der Steuerbemessung sei anstelle des Nennwertes des dem Bw zugekommenen Pflichtteilsentfertigungsbetrages vielmehr der anteilige dreifache Einheitswert der im Nachlass befindlichen Liegenschaften zugrunde zu legen, kommt demzufolge keine Berechtigung zu.

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

Aufgrund des mittlerweile durch Vorlage der Bankbestätigung erbrachten Nachweises, dass die erbl. Wertpapiere (Fonds "XY") wegen Optierung der KEST unterlegen und damit endbesteuert waren, steht nunmehr fest, dass das endbesteuerte Nachlassvermögen gesamt **€ 94.319,53** betragen hat (siehe Inventarium Pkte. 2) bis 4) der Aktiva).

Im Gegenstandsfalle hat der der Erbin (Witwe) angefallene Reinnachlass nach steuerlichen Werten rund € 194.500 betragen; nach Herausgabe der von ihr abzugeltenden Pflichtteile, gesamt € 300.447, verbleibt ihr sohin ein negativer Erwerb, insoweit das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen das der Alleinerbin Verbleibende **zur Gänze** übersteigt. Diesfalls kommt die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG für das endbesteuerte

Vermögen, di. der "überschießende Steuervorteil", zu 100 % den Pflichtteilsberechtigten zugute und ist deren Erwerb **je anteilig steuerfrei zu belassen**.

Im darüber hinausgehenden Betrag unterliegt jedoch der jeweilige Erwerb der Steuerpflicht.

Im Hinblick auf die vorhandenen drei Pflichtteilsberechtigten, wobei A mit 1/6 der doppelte Anspruch gegenüber dem Bw und M zukommt, verteilt sich der "überschießende Steuervorteil" nach dem Dafürhalten des UFS "**anteilig**" wie folgt:

A 2/4	€ 47.159,77
M 1/4	€ 23.579,88
N 1/4	<u>€ 23.579,88</u>
gesamt	€ 94.319,53

Festzuhalten ist, dass zufolge § 20 Abs. 5 ErbStG die "Kosten der Nachlassregelung" (Gericht und Notar gesamt € 9.545,40) nur in dem Umfang abzuziehen sind, in welchem der Nachlass aus nicht endbesteuertem Vermögen besteht.

Im Rahmen einer Verhältnisrechnung (= Gegenüberstellung des endbesteuerten Vermögens € 94.319,53 zum Reinnachlass von € 194.522,29, das sind rund 48,4878 %) ergibt sich der Umfang des nicht endbesteuerten Vermögens am Nachlass mit rund **51,5122 %**. Das bedeutet, die vom Bw mit 1/12 zu tragenden Kosten, das sind € 795,45, sind mit nur 51,5122 % bzw. im Betrag von **€ 409,75** abzugsfähig.

Zusammengefaßt bemißt sich daher nach dem Obgesagten die dem Bw vorzuschreibende Erbschaftssteuer wie folgt:

Bemessungsgrundlage:	
Pflichtteil (Nennwert)	75.112,00 €
abzüglich Kosten	- 409,75 €
abzüglich Freibetrag	- 2.200,00 €
abzüglich anteiliger "überschießender Steuervorteil"	<u>- 23.579,88 €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	48.922,37 €
davon Erbschaftssteuer:	

gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. II) 8 % =	<u>3.913,79 €</u>
----------------------------------	--------------------------

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde diesfalls verzichtet.

Innsbruck, am 3. September 2007