



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau E.R., W., vertreten durch Herrn D.L., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. August 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG wird festgesetzt mit € 2.036,36 (4 % von einer Bemessungsgrundlage von € 50.909,--).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach Herrn U.R., verstorben am 7. August 2000, waren auf Grund eines Testamentes die Kinder J.R. und R.R. Erben. Ihnen wurde mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Q. vom 7. Mai 2003 der Nachlass je zur Hälfte eingearbeitet. Von der Witwe, Frau E.R., der Berufungserberin, wurde der Pflichtteil geltend gemacht. Die Nachlassaktiven bestanden aus Liegenschaftsanteilen (€ 20.197,74), endbesteuertem Vermögen (€ 131.151,01), Guthaben (€ 1.132,10), PKW (€ 1.800,--) und Tantiemen (€ 44.000,--). Weiter wurden von verschiedenen Versicherungen an die Berufungserberin der Betrag von insgesamt € 16.609,80 ausbezahlt.

Zwischen der Berufungserberin und den Erben wurde am 21. November 2002 ein Pflichtteilsübereinkommen abgeschlossen und dazu am 10. April 2003 noch eine Änderung dazu. Die Punkte IV. und V. des Pflichtteilsübereinkommens lauten:

"IV.

Frau J.R. verpflichtet sich, Frau Hofrat Prof. E.R. gegenüber zur Zahlung eines Pflichtteilsbetrages von € 35.000,-- (in Worten: Eurofünfunddreißigtausend), ebenso verpflichtet sich Herr R.R. gegenüber Frau Hofrat Prof. E.R. einen Pflichtteilsbetrag von € 35.000,-- (in Worten: Eurofünfunddreißigtausend) zu bezahlen.

V.

Die Entrichtung des Pflichtteiles durch die erbenden Kinder erfolgt aus dem nachstehend angeführten endbesteuertem Verlassenschaftsvermögen:

• Vom Konto des Erblassers bei der Bank Austria Creditanstalt AG, Kontonummer: 1	€	27,646,49
• Vom Sparbuch des gleichen Kreditinstitutes, Kontonummer: 2	€	18.612,75
• Überschreibung des Depots des gleichen Kreditinstitutes, Kontonummer: 3=1	€	<u>23.740,76</u>
was insgesamt	€	<u>70.000,00</u>
ergibt, wovon auf jedes der beiden Kinder die Hälfte, sohin je	€	<u>35.000,00</u>
entfällt.		

....."

In der Abänderung des Pflichtteilsübereinkommens wurde der Punkt V. des Pflichtteilsübereinkommens abgeändert, so dass dieser nunmehr wie folgt lautet:

".....

Die Entrichtung des Pflichtteiles durch die erbenden Kinder erfolgt aus dem nachstehend angeführten endbesteuertem Verlassenschaftsvermögen:

• Vom Konto des Erblassers bei der Bank Austria Creditanstalt AG, Kontonummer: 1	€	23,689,81
• Vom Sparbuch des gleichen Kreditinstitutes, Kontonummer: 2	€	26.172,73
• Überschreibung des Depots des gleichen Kreditinstitutes, Kontonummer: 1	€	14.701,71
• Vom Konto des gleichen Kreditinstitutes, Kontonummer: 4	€	3.191,97
• Vom Konto des gleichen Kreditinstitutes, Kontonummer: 5	€	1.308,82
• Vom Sparbuch des gleichen Kreditinstitutes, Kontonummer: 6	€	<u>934,96</u>
was insgesamt	€	<u>70.000,00</u>
ergibt, wovon auf jedes der beiden Kinder die Hälfte, sohin je	€	<u>35.000,00</u>

entfällt.		
-----------	--	--

....."

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien wurde für diesen Erwerb mit Bescheid vom 21. August 2003 die Erbschaftssteuer mit € 2.628,00 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde dabei wie folgt ermittelt:

<i>Bezugsberechtigte Versicherung</i>	16.609,80 €
<i>Guthaben bei Banken</i>	25.717,22 €
<i>Pflichtteil</i>	44.282,78 €
<i>Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG</i>	- 2.200,00 €
<i>Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG</i>	- 25.717,22 €
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>	58.692,58 €
<i>Bemessungsgrundlage gerundet</i>	58.692,00 €

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass der Pflichtteil aus endbesteuertem Verlassenschaftsvermögen aufgebracht wurde und daher nicht der Erbschaftssteuer unterliege. Weiters sei nachzutragen, dass die Vertretungskosten € 4.283,10 betragen haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u. a. der Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Die Steuerschuld entsteht für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung (§ 12 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG).

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; weiters bleiben Erwerbe von Todes wegen von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes I.a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I

steuerfrei und Erwerbe von Todes wegen von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.

Angesprochen in der Berufung wird die erste Fallgruppe des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG. Voraussetzung dieser Steuerbefreiung ist nach dem Wortlaut, dass es sich um einen Erwerb von Todes wegen von Kapitalvermögen handelt, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers einer besonderen Steuerabgeltung unterlegen sind.

In seinen Erkenntnissen vom 25. Februar 1999, B 128/97 und vom 23. Juni 1999, B 36/98 hat der Verfassungsgerichtshof hierzu dargetan, dass die Erbschaftssteuer zunächst insoweit abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde. Abgegolten sei die Steuer aber auch dann, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. In allen diesen Fällen hänge die Steuerfreiheit jedoch davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird.

Im Erkenntnis vom 23. Juni 1999, B 36/98 heißt es dazu: "..... Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-) Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet.

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 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."

Aus der Formulierung des Pflichtteilsübereinkommens als auch der Abänderung ist zu entnehmen, dass der Pflichtteil zu einem Teil mit endbesteuertem Vermögen ("Überschreibung des Depots") und zum anderen Teil nicht mit endbesteuertem Vermögen ("Vom Konto", "Vom Sparbuch) beglichen wurde. Mit der Überschreibung des Depots bei der Bank Austria Creditanstalt AG mit der Kontonummer 1 erwirbt die Berufungswerberin dieses endbesteuerte Vermögen. Für dieses Vermögen geht die

Begünstigung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von den Erben auf die Berufungswerberin über.

Das Guthaben auf diesem Depot beträgt zum Todestag € 14.701,71 (mit diesem Betrag wurde dieses Depot auch in die Abänderung des Pflichtteilsübereinkommens aufgenommen). Dieser Betrag ist bei der Berufungswerberin gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit.

Der restliche Pflichtteil wurde nicht mit endbesteuertem Vermögen beglichen, da man ansonsten im Pflichtteilsübereinkommen so wie auch in der Abänderung dazu eine andere Formulierung als "Vom Konto" oder "Vom Sparbuch" gewählt hätte. Durch die Verwendung im Pflichtteilsübereinkommen sowie auch in der Abänderung dazu von "Vom Konto" oder "Vom Sparbuch" wurde zum Ausdruck gebracht, dass nicht diese Konten oder Sparbücher an die Berufungswerberin übergeben wurden, sondern Realisate aus diesen Konten bzw. Sparbüchern. Da diese Konten und Sparbücher nicht direkt an die Berufungswerberin übergegangen sind, verbleibt die Begünstigung für diese Vermögenswerte bei den Erben. Die Begünstigung bleibt den Erben erhalten, wenn sie zwecks Entrichtung des Pflichtteils, so wie auch im gegenständlichen Fall, endbesteuertes Vermögen verwerten (VfGH vom 25. 2. 1999, B 128/97 "..... Auch wenn der Erbe zwecks Entrichtung von (Bar-) Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet, bleibt ihm die dafür vorgesehene Begünstigung erhalten.").

Die Erbschaftssteuerfreiheit endbesteuerten Vermögens darf also nur einmal zum Tragen kommen, sie muss aber auch ganz zum Tragen kommen. Das bedeutet, dass der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben muss, in welchem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Im gegenständlichen Fall übersteigt das im Nachlass – auch nach Abzug des der Berufungswerberin zuzurechnenden Depots – verbleibende endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was den Erben verbleibt. Hier kann die Berufungswerberin den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen. Dieser überschießende Steuervorteil wurde ermittelt wie folgt:

<i>Passiva laut Vermögensbekenntnis</i>	€	26.923,44
<i>- Abdeckung des Kreditkontos Nr. 7 bei der Bank Austria Creditanstalt durch eine Versicherung</i>	€	<u>5.263,68</u>
<i>berichtigte Passiva</i>	€	<u>21.659,76</u>

Da das oben genannte Konto teilweise durch einen Versicherungserlös der CA Versicherung AG abgedeckt wurde, waren die Passiva dementsprechend zu berichtigen.

<i>Aktiva laut Vermögensbekenntnis</i>	€	198.280,85
----------------------------------------	---	------------

<i>- berichtigte Passiva</i>	€	<u>21.659,76</u>
<i>- Kosten der Regelung des Nachlasses</i>	€	<u>4.687,30</u>
<i>- Pflichtteil</i>	€	<u>70.000,00</u>
<i>Erbanteil</i>	€	<u>101.933,79</u>
<i>- endbesteuertes Vermögen (ohne Depot Nr. 7, für dieses steht die Begünstigung der Berufungswerberin zu)</i>	€	<u>116.449,51</u>
<i>überschießender Steuervorteil</i>	€	<u>14.515,51</u>

Da entsprechend der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes die Erbschaftssteuerfreiheit des endbesteuerten Vermögens zur Gänze zum Tragen kommen soll, ist dieser überschießende Steuervorteil bei der Berufungswerberin abzuziehen. Für die Berufungswerberin ergibt sich daher folgende Berechnung:

<i>Versicherungserlöse</i>	€	<u>16.609,80</u>
<i>+ Pflichtteil</i>	€	<u>70.000,00</u>
<i>Erwerb</i>	€	<u>86.609,80</u>
<i>- Vertretungskosten</i>	€	<u>4.283,10</u>
<i>- frei nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG und</i>	€	<u>14.701,71</u>
<i>- überschießender Steuervorteil</i>	€	<u>14.515,51</u>
<i>- Freibetrag nach § 14 Abs. 1 ErbStG</i>	€	<u>2.200,00</u>
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>	€	<u>50.919,48</u>
<i>Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG</i>	€	<u>50.909,00</u>

Davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4 % = € 2.036,36 Erbschaftssteuer.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. Mai 2005