



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Jänner 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, im Betrag von gesamt € 28.004,59 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung (Abhandlungsprotokoll vom 6. Juli 2006) nach dem am 11. September 2004 verstorbenen E hatte dieser den Neffen W (= Berufungswerber, Bw) testamentarisch zum Alleinerben (Ersatzerben) bestimmt, der eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat; der am 25. September 2004 nachverstorbenen Witwe H bzw. deren Rechtsnachfolger steht ein Pflichtteilsanspruch im Ausmaß von 1/3 des Nachlasses zu.

Im Inventarium wurden an Aktiva verzeichnet: die Liegenschaft EZ1 mit dem Verkehrswert lt. Gutachten € 468.900 (Einheitswert € 94.765,38), der vom Erben bestritten wurde, weil der tatsächliche Verkehrswert maximal € 250.000 betrage und dieser Wert auch der Pflichtteilsermittlung zugrunde gelegt worden sei; Konten- und Sparguthaben (endbesteuert) von zusammen € 88.136,66 und ein sonstiges Guthaben € 5.589,63. An Passiva wurden verzeichnet: Todfallskosten € 2.245,30, Forderung Notar (Testamentsübermittlung) € 70,60,

zwei Versicherungsprämien (Versicherung für den privaten Bereich) der X-AG zusammen € 4.483,65, Gemeindeabgaben (Wassergebühr, Kanalbenützungsgebühr, Grundsteuern, 1. - 4. Quartal 2005 und 1. Quartal 2006) gesamt € 1.269,10.

Im Pflichtteilsübereinkommen wurde der 1/3 Anspruch der erbl. Witwe mit gesamt € 107.827,71 (= € 83.333,33 aus der Liegenschaft EZ1 + € 24.494,38 als Realisat aus den liquiden (= endbesteuerten) Mitteln/Konten- und Sparguthaben) bestimmt. Zwecks Abstattung dieses Anspruches wurde dort unter Punkt 4. vereinbart, dass der Einfachheit halber die – nach Abzug verschiedener Kosten – noch vorhandenen liquiden Mittel in Höhe von € 73.483,13 sowie ein Barbetrag von € 34.344,58 vom Bw auf ein Treuhandkonto des Gerichtskommissärs überwiesen und anschließend auf ein Konto der Erbin der Witwe weitergeleitet werden.

Die Kosten der Nachlassregelung wurden zunächst mit gesamt € 12.671,20, darunter Notar mit € 10.093,20, bekannt gegeben. Laut Beschluss des BG vom 10. Oktober 2006 wurden die Gebühren des Gerichtskommissärs auf € 8.117,58 berichtigt; der Reinnachlass wurde dahingehend berichtigt, dass die Liegenschaft mit dem Verkehrswert von € 250.000 anzusetzen sei.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 10. Jänner 2007, StrNr, ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von € 240.233 gem. § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG die Erbschaftssteuer im Betrag von € 95.233,88 vorgeschrieben und dabei die Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt:

	in Euro
Wert Grundstück	250.000,00
Guthaben bei Banken	63,641,00
sonstige Forderungen	5.589,63
abzüglich Kosten Bestattung	- 2.245,00
abzügl. Kosten Nachlassregelung	- 12.671,20
abzügl. Freibetrag § 14 Abs. 1 ErbStG	- 440,00
abzügl. Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	- 63.641,00
steuerpflichtiger Erwerb	240.233,43

Begründend wurde ausgeführt, dass die nach dem Todestag angefallenen Kosten (Versicherungsprämien, Gemeindegebühren) nicht abzugsfähige Nachlassverwaltungskosten seien (im Einzelnen: siehe Erstbescheid).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, die Liegenschaft EZ1 sei mit beiliegendem Kaufvertrag vom 5. September 2006 um den Kaufpreis von nur € 200.000

veräußert worden, weshalb dieser tatsächliche Wert bei der Steuerbemessung anzusetzen sei. Die endbesteuerten Guthaben seien beim Bw zur Gänze steuerfrei zu belassen. Es ergebe sich folgende zutreffende Berechnung:

Aktiva:	in Euro
Liegenschaft	200.000,00
sonstiges Guthaben	<u>5.589,63</u>
gesamt	205.589,63
Passiva:	
Bestattung	2.245,30
Nachlassregelung	12.671,20
Wassergebühr, Grundsteuer, Versicherung, Gemeindegebühren	<u>5.749,75</u>
gesamt	20.666,25
Aktiva abzüglich Passiva	184.923,38
abzüglich Pflichtteilsanspruch	- 107.827,71
abzügl. Freibetrag § 14 Abs. 1 ErbStG	<u>- 440,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	76.655,67
Steuer § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. IV) 24 %	18.397,36
Steuer § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % von € 200.000	<u>7.000,00</u>
Erbschaftssteuer gesamt	25.397,36

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Mai 2007 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die Erbschaftssteuer im Betrag von gesamt € 56.884,48 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

	in Euro
Wert Grundstück	200.000,00
Bankguthaben	63.641,00
sonstige Forderung	5.589,63
Kosten Bestattung	- 2.245,00
Kosten Nachlassregelung	- 12.671,20
Pflichtteilsanspruch	- 34.344,00
Freibetrag § 14 Abs. 1 ErbStG	- 440,00
Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	<u>- 63.641,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	155.889,43

Begründung: Da der Pflichtteil großteils aus endbesteuertem Vermögen bestehe (€ 73.483) könne nur der Restbetrag von € 34.344 als Passivpost berücksichtigt werden.

Mit Antrag vom 5. Juni 2007 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, trotz teilweise stattgebender BVE sei vom Finanzamt wiederum nicht berücksichtigt worden, dass der Pflichtteilsanspruch als Forderung gegen den Erben zur Gänze mit € 107.827,71 in Abzug zu bringen sei. Der Ansatz von nur € 34.344 sei nicht nachvollziehbar. Die zur einfacheren Abwicklung vorgenommene Realisierung der Sparguthaben und Überweisung auf ein Treuhandkonto ändere nichts daran, dass der Erbe diese endbesteuerten Guthaben erworben habe und ihm die diesbezügliche Befreiung zur Gänze zustehe. Die Bemessung sei daher lt. Berechnung in der Berufung vorzunehmen.

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.

Zu den Berufungspunkten im Einzelnen:

1. Wert der nachlassgegenständlichen Liegenschaft EZ1:

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit in Abs. 2 nicht etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes.

Nach § 19 Abs. 2 ErbStG ist ua. für inländisches Grundvermögen das Dreifache des zuletzt festgestellten Einheitswertes maßgebend. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der **nachgewiesene gemeine Wert** maßgebend (ab 2001).

An Sachverhalt steht fest, dass im Rahmen der Abhandlung vom Bw der aufgrund eines Gutachtens festgestellte Verkehrswert von rund € 469.000 von vorneherein bestritten und vorgebracht wurde, die Liegenschaft habe einen Wert von nicht einmal € 250.000. Aufgrund eines Berichtigungsantrages war der diesbezügliche Aktivposten mit Gerichtsbeschluss auf diesen Wert herabgesetzt und damit insgesamt der Reinnachlass im geminderten Wert bestimmt worden. Anhand der Vorlage des Kaufvertrages vom 5. September 2006 wurde nachgewiesen, dass ein Kaufpreis von tatsächlich nur € 200.000 für die Liegenschaft erzielt

worden war.

In Anbetracht insbesondere des Umstandes, dass sohin relativ zeitnahe zur Abhandlung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ein Preis von nur € 200.000 erzielt wurde, kann nach dem Dafürhalten des UFS davon ausgegangen und dem Berufungsvorbringen dahin gefolgt werden, dass es sich hiebei - wohl bereits schon im maßgebenden Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (§ 12 ErbStG, Todestag) - um den tatsächlichen Verkehrswert der Liegenschaft gehandelt hat. Zufolge obiger Bestimmung ist dieser mit Kaufvertrag nachgewiesene gemeine Wert, der geringer ist als der zuletzt festgestellte dreifache Einheitswert, als maßgebend der Bemessung zugrunde zu legen.

2. anzuerkennende Passiva:

a) Notarkosten für Testamentseröffnung:

Nach § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG sind von dem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb ua. insbesondere abzuziehen: die Kosten der Eröffnung einer letztwilligen Verfügung des Erblassers.

Diese zählen zweifelsfrei zu den Kosten zwecks tatsächlicher und rechtlicher Feststellung des Nachlasses und der Erben bzw. der unmittelbaren Erfüllung des Erblasserwillens, sodass die für die Testamentseröffnung (Übermittlung durch Notar) verzeichneten und bisher nicht berücksichtigten Kosten von € 70,60 jedenfalls in Abzug zu bringen sind.

b) Gemeindeabgaben und Versicherungsprämien:

§ 20 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind; dazu zählen die Erbgangsschulden (Abs. 4: die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehenden Verbindlichkeiten), die Erblasserschulden (Abs. 5: die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers, die bis zu seinem Tod entstanden waren) und die Erbfallsschulden (Abs. 6: durch den Erbfall ausgelöste Verbindlichkeiten, wie zB Pflichtteilsansprüche und Legate).

Kosten, die nicht in der Person des Erblassers entstanden sind, können nicht abgezogen werden; ferner nicht solche, die nach dem Erwerb bzw. **nach dem Todestag** neu entstanden sind. Weiters sind diejenigen Kosten, die ausschließlich oder doch überwiegend der **Erhaltung** des erworbenen Gegenstandes dienen, nicht absetzbar, da nach der ratio des § 20 ErbStG grundsätzlich nur die dem **Erwerb** der Erbschaft oder des Nachlassvermögens dienenden Kosten abzugsfähig sind. Kosten, die dem Erben nach dem Tod des Erblassers aus der Verwaltung und späteren Verwertung der zugefallenen Vermögensgegenstände erwachsen, fallen nicht unter § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG (vgl. VwGH 18.9.1978, 26/77).

Mit Ausnahme der og. Notarkosten handelt es sich bei den unter Punkt II. der Passiva genannten Kosten um solche, die einerseits noch nicht bis zum Tod in der Person des

Erblassers entstanden sind, und zum Anderen die Erhaltung bzw. Verwaltung der nachlassgegenständlichen Liegenschaft für die Zeiträume 2005 und 2006, also nach dem Todesfall, betroffen haben. Diese Verbindlichkeiten sind daher als nicht abzugsfähig zu qualifizieren.

3. Pflichtteil und Endbesteuerung:

Der Anspruch des Pflichtteilsberechtigten ist eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld. Im § 20 Abs. 6 ErbStG ist die Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten geregelt. Aus dem Zusammenhang der Bestimmungen des § 18 und des § 12 Abs. 1 Z 1 lit b ErbStG – wonach die Steuerschuld für den Erwerb eines Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung entsteht – ergibt sich, dass Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten mit dem Betrag anzusetzen sind, mit dem sie im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches bestehen; im Abschluss eines Pflichtteilsübereinkommens ist die Geltendmachung eines Pflichtteilsanspruches zu erblicken (VwGH 24.9.1979, 1316/78).

Zufolge § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Festzuhalten ist daher, dass – entgegen der vom Finanzamt vorgenommenen Bemessung – zunächst der gesamte Vermögensanfall an den Bw als Erben, dh. inklusive der sämtlichen endbesteuerten Vermögenswerte, zu erfassen und davon ua. aufgrund § 20 Abs. 6 ErbStG der geltend gemachte Pflichtteil der Witwe in Höhe von € 107.827,71 zur Gänze in Abzug zu bringen ist. In der Folge ist dann im Hinblick darauf, in welcher Form bzw. durch welche Vermögenswerte konkret die Abgeltung dieses Pflichtteiles erfolgte, zu beurteilen, welchem der Erwerber und inwieweit diesem die Steuerbefreiung für endbesteuertes Vermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zusteht.

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 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, diesbezüglich 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."

Im Ergebnis hat 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 Pflichtteilsberechtigten 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 ua. beim 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 Legatsübereinkommen) *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 steht anhand Punkt 4. des Pflichtteilsübereinkommens eindeutig fest, dass der Pflichtteilsanspruch der Witwe nicht durch Übergabe eines konkreten endbesteuerten Vermögenswertes (zB Hingabe eines erbl. Sparbuches), sondern vielmehr durch das **Realisat** aus dem noch vorhandenen endbesteuerten Vermögen (aus Sparbüchern und Kontenguthaben) sowie zusätzlich im Differenzbetrag aus der Entrichtung eines Barbetrages durch den Bw in Form der Überweisung auf ein Treuhandkonto abgegolten wurde.

Erfüllt aber der Erbe die Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten nicht durch Hingabe konkreten endbesteuerten Vermögens, sondern mit realisierten endbesteuerten Vermögenswerten, dann steht die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ausschließlich und zur Gänze dann dem Erben zu, wenn ihm nach Erfüllung dieses Pflichtteilsanspruches Vermögenswerte verbleiben, die den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens übersteigen. Nur dann,

wenn im gegenteiligen Falle das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigen würde, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten verbleiben, würde der Teil des Freibetrages gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben sozusagen nicht ausgenutzt werden könnte (= überschießender Steuervorteil), der Pflichtteilsberechtigten zustehen.

Laut dem eingangs aufgeführten Nachlassinventarum belaufen sich im Berufungsfalle die im Nachlass vorhandenen endbesteuerten Vermögenswerte auf insgesamt € 88.136,66. In Anbetracht obiger Ausführungen ermittelt sich der Reinnachlass wie folgt:

Aktiva:	in Euro
Liegenschaft	200.000,00
endbesteuerte Guthaben	88.136,66
sonstiges Guthaben	<u>5.589,63</u>
zusammen	293.726,29
Passiva:	
Bestattungskosten	- 2.245,30
Forderung Notar	- <u>70,60</u>
berichtigter Reinnachlass	291.410,39

Nach Erfüllung des Pflichtteilsanspruches von € 107.827,71 verbleibt dem Bw ein reiner Erbteil in Höhe von € 183.582,68, der sohin den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens (€ 88.136,66) bei Weitem übersteigt.

Nach dem Obgesagten kommt aber in diesem Fall die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze dem Erben zu. Die Steuerbefreiung wird bereits durch ihn einmal im gesamten Umfang ausgenutzt, sodass für eine der Pflichtteilsberechtigten zu gewährende Steuerbefreiung kein Raum bleibt. Der Berufung ist daher diesbezüglich Folge zu geben.

Im Hinblick auf die in Höhe von € 12.671,20 geltend gemachten Kosten der Nachlassregelung gilt festzuhalten, dass diese laut Gerichtsbeschluss vom 10. Oktober 2006 bezüglich der Kosten des Gerichtskommissärs mit € 8.117,58 (statt vormals € 10.093,20) bestimmt wurden und daher insgesamt lediglich € 10.695,58 betragen haben. Zudem sind gemäß § 20 Abs. 5 ErbStG Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren (zutreffend: "zu nicht *steuerpflichtigen*") Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzugsfähig. Demgemäß sind die anteilig auf die endbesteuerten und damit nicht steuerpflichtigen Vermögenswerte entfallenden Kosten der Nachlassregelung nicht abzugsfähig. Im Rahmen der vorzunehmenden Verhältnisrechnung (gesamte Aktiva im Verhältnis zum enthaltenen endbesteuerten Vermögen) besteht das Nachlassvermögen zu 30 % aus endbesteuertem

Vermögen. Die Kosten von € 10.695,58 sind daher nur im Ausmaß von 70 %, das sind **€ 7.486,91**, zu berücksichtigen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein. Die Erbschaftssteuer bemäßt sich wie folgt:

	in Euro
ber. Reinnachlass abzügl. Pflichtteil (siehe oben)	183.582,68
abzügl. anzuerkennende Kosten der Nachlassregelung	- 7.486,91
abzügl. Freibetrag § 14 Abs. 1 ErbStG	- 440,00
abzügl. Freibetrag § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	<u>- 88.136,66</u>
steuerpflichtiger Erwerb	87.519,11
davon Steuer gem. § 8 Abs. 1 (IV) ErbStG: 24 %	21.004,59
gem. § 8 Abs. 4 ErbStG: 3,5 % von € 200.000	<u>7.000,00</u>
Erbschaftssteuer gesamt	28.004,59

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Jänner 2008