



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NN., vom 23. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. Juni 2008, Erfassungsnummer xxx, betreffend Erbschaftssteuer nach der am 28. Oktober 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 3. Juni 2008, Erfassungsnummer xxx, setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien gegenüber der nunmehrigen Berufungswerberin (Bw.), Frau Bw., die Erbschaftssteuer mit € 4.420,19 fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. mit Eingabe vom 23. Juni 2008 das Rechtsmittel der Berufung.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli 2008 als unbegründet ab.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schreiben vom 11. Juli 2008 den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG sind 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 idFd Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen.

In seinem Erkenntnis vom 25.2.1999, B 128/97, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuerten Vermögen zur Geltung kommen muss (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung). Weiters führte er darin aus, dass die Erbschaftssteuer insoweit abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde und sah im Erkenntnis vom 23.6.1999, B 36/98, die Steuer auch dann als abgegolten an, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird.

Nach dieser Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kommt die Steuerbefreiung beim Pflichtteilsberechtigten im gegebenen Zusammenhang damit in zwei Fällen zum Tragen. Zum einen dann, wenn der Pflichtteilsberechtigte tatsächlich endbesteuertes Vermögen erhält. Zum anderen dann, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben verbleibt, übersteigt. Im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Den so genannten "überschießenden Steuervorteil" kann dann der Pflichtteilsberechtigte in Anspruch nehmen.

Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren" (VfGH 23.6.1999, B 36/98).

Dem vorliegenden Abgabenverfahren liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Am TTMMJJJJ verstarb Herr E.. Im Pflichtteilsübereinkommen lt. Protokoll vom 6. März 2008 haben sich die erbl. Mutter (Bw.) und die erbl. Witwe (Alleinerbin) unter Pkt. 2 zur gänzlichen Abdeckung des Pflichtteilsanspruches der Bw. auf die Auszahlung eines Betrages in der Höhe von € 50.000,00 geeinigt.

Die Alleinerbin verpflichtete sich laut Pkt. 3 des Pflichtteilsübereinkommens, den erwähnten Pflichtteilsbetrag von € 50.000,00 aus dem Verlassenschaftsvermögen in endbesteuerten Werten an die Bw. zu begleichen.

Der Pflichtteilsberechtigten (Bw.) wurde laut Aktenlage kein endbesteuertes Vermögen zugewiesen. Nach dem Verlasserergebnis wurde vielmehr die Alleinerbin über die endbesteuerten Vermögenswerte Verfügungsberechtigt. Erstmals im Zuge der Berufungsverhandlung behauptete die Bw., dass die ihr nach dem Pflichtteilsübereinkommen zustehenden Ansprüche durch die Hingabe von konkretem endbesteuerten Vermögenswerten (nämlich durch Übertragung von Wertpapieren aus dem Depot) erfüllt worden seien und kündigte die Vorlage entsprechender Nachweise an.

Mit Schriftsatz vom 11. November 2010 teilte die Bw. daraufhin mit, die Alleinerbin habe der im Pflichtteilsübereinkommen vereinbarten Verpflichtung doch nicht entsprochen. Die Alleinerbin habe nicht die im Verlassenschaftsverfahren verlangte Übertragung von endbesteuerten Wertpapieren vorgenommen sondern solche Vermögenswerte realisiert und nur das Realisat überwiesen.

Erfüllt die Erbin die Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten aber nicht durch Hingabe von konkretem endbesteuerten Vermögen, so steht ihr die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze zu, wenn die abzugeltenden Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten im Restvermögen Deckung finden, wobei das Restvermögen den Wert des Reinnachlasses minus den Wert des endbesteuerten Vermögens darstellt.

Damit besteht für den Pflichtteilsberechtigten nur mehr die Möglichkeit, einen vom Erben nicht genutzten, weil überschießenden Steuervorteil in Anspruch zu nehmen. Dies ist dann gegeben, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre oder Pflichtteilsberechtigten verbleiben, übersteigt.

Im vorliegenden Fall ist die Abgabenbehörde erster Instanz bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen von einem Reinnachlass in der Höhe von € 906.104,75 ausgegangen und hat unter Abzug des erwähnten Pflichtteils von € 50.000,00 den Erbanteil der Alleinerbin mit € 856.104,75 errechnet. Das im Nachlass insgesamt enthaltene endbesteuerte Vermögen belief sich auf € 859.367,44. Aus der Differenz zwischen den beiden letztgenannten Größen ergibt sich ein überschießender Steuervorteil in der Höhe von € 3.262,69, den das Finanzamt bei der Bw. auch als steuerfrei gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG berücksichtigt hat.

Die Bw. stützt ihr Vorbringen, wonach im Rahmen der Abgabenberechnung ein Betrag von € 50.000,00 als steuerfrei nach der zitierten Norm gewertet werden hätte müssen, im

Wesentlichen auf die Behauptung, es läge eine Pflichtteilsabfindung vor. Sie sieht sich in ihrer Argumentation im Durchführungserlass zur Endbesteuerung von Kapitalanlagen (AÖFV 1994/175) bestätigt und verweist auf dessen Punkt 8.1.3.: „Werden endbesteuerte Vermögenswerte des Erblassers als Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft, eines Vermächtnisses oder für den Verzicht an den entstanden, aber noch nicht geltend gemachten Pflichtteilsanspruch hingegeben (§ 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG), steht die Begünstigung (ergänze: der Steuerfreiheit für diese endbesteuerten Vermögenswerte) dem Ausschlagenden bzw. Verzichtenden zu, nicht jedoch dem abfindenden Erben, bei dem diese Werte folgerichtig auch keine Abzugspost, sondern nur einen Durchlaufposten darstellen“.

Dem ist zu entgegnen, dass es sich im Streitfall schon deshalb um keine Abfindung i.S.d. zitierten Norm handeln kann, weil die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals des „Verzichts auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch“ zweifellos nicht gegeben ist. Die Vorgangsweise der Bw. zielte nicht etwa darauf ab, auf den mit dem Tod des Erblassers entstandenen Pflichtteilsanspruch zu verzichten sondern im Rahmen privatautonomer Regelungen (Pflichtteilsübereinkommen) die Übertragung endbesteuerter Vermögenswerte zu erreichen. Außerdem kann die Bw. mit diesem Erlass keine für den Unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquelle nennen.

Es ist vielmehr darauf hinzuweisen, dass bei einer Realisierung des Nachlasses oder bei der Auszahlung eines Pflichtteiles mittels nicht zum Nachlass gehörigen Vermögens primär dem Erben der Freibetrag zusteht und nur der von ihm nicht verbrauchte Anteil auf Grund der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung auf die Pflichtteilsberechtigten übergehen kann. Eine darüber hinausgehende Gewährung des Freibetrages ist ausgeschlossen, weil er nur einmal ganz zum Tragen kommen kann (vgl. VfGH 25.2.1999, B128/97).

Die von der Bw. zitierten VfGH-Entscheidungen stützen ihre Argumentation, wonach in ihrem Fall der gesamte Pflichtteil und nicht nur der überschießende Steuervorteil nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG befreit sein müsste, nicht.

Die Entscheidungen verweisen ausdrücklich darauf, dass die Steuerfreiheit beim Legatar oder Pflichtteilsberechtigten immer davon abhängt, dass dem Steuerpflichtigen entweder tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewiesen wird oder dass sich ein überschießender Steuervorteil ergibt.

Auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt in seinem Erkenntnis vom 26.9.2006, 2006/16/0047, die Ansicht, dass einerseits der tatsächliche Erhalt von endbesteuertem Vermögen zur gänzlichen steuerlichen Freistellung beim Pflichtteilsberechtigten führen kann und

es andererseits bei Begleichung des Pflichtteiles mit einem Realisat nur zur Berücksichtigung eines überschießenden Freibetrages kommt.

Da die Bw. zwischenzeitlich selbst einräumt, dass ihre Ansprüche als Pflichtteilsberechtigte nicht durch die Hingabe konkreten endbesteuerten Vermögens erfüllt worden sind, erübrigt sich ein näheres Eingehen auf die von ihr aufgeworfene Frage, ob die Alleinerbin im Licht des Ziels und Zwecks des Pflichtteilsübereinkommens auf die Steuerbefreiung zugunsten der Bw. in einem solchen Ausmaß verzichtet hat, dass die Bw. im Ergebnis mit keiner Erbschaftssteuer belastet wird.

Die Abgabenbehörde hat die endbesteuerten Vermögensteile des Erblassers bei der Vorschreibung der Erbschaftssteuer nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit. Diese Befreiung kam unter Bedachtnahme auf die zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung und auf die oben geschilderten konkreten Umstände des Einzelfalles zu einem größeren Teil der Alleinerbin und zu einem geringeren Teil der Pflichtteilsberechtigten (Bw.) zu.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 17. November 2010