



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Salzburg
Senat 4

GZ. RV/0244-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuer beträgt EUR 790,03 (ATS 10.871,00).

Die Bemessungsgrundlage beträgt EUR 5.643,12 (ATS 77.651,28).

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Abgabe ist den Entscheidungsgründen zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Dem Bw und Lebensgefährten der Erblasserin wurde der erblasserische PKW BMW 525 vermachts, welcher auf Grund des tragischen Unfalles der Erblasserin vollkommen zerstört worden war, weshalb dem Bw lt. Testaments-und Legaterfüllungsausweis der Anspruch auf den Versicherungserlös in Höhe von ATS 166.000,00 zusteht. Dieser Betrag wurde auch im Rahmen des Hauptinventars unter den Aktiva eingestellt. Ebenfalls unter den Aktiva scheint unter Pkt. 7. eine Forderung an den Lebensgefährten der Erblasserin und Bw von ATS 150.000,00 auf, welche aus einer zwischen der Erblasserin und dem Bw am 5. Oktober 1996 abgeschlossenen Kreditvereinbarung zur Anschaffung von Möbel und Hausrat für die Wohnung des Bw resultiert. Als Sicherstellung lt dieser Vereinbarung dienen die gesamte Einrichtung der Wohnung sowie ein ebenfalls von dieser Kreditsumme angeschaffter PKW gegen Eigentumsvorbehalt. Als Rückzahlungsverpflichtung wurde ein monatlicher Betrag von ATS 500,00 vereinbart. Zur Finanzierung dieses Kredits hat die Erblasserin ihrerseits einen Bankkredit in Höhe von ATS 150.000,00 mit einer Laufzeit von 6 Jahren aufgenommen, dessen Rückzahlung auf Grund der oben angeführten Privatvereinbarung alleine vom Bw übernommen wurde, da – wie aus einem vom Gerichtskommissär und dem Bw am 24. Februar 1999 aufgenommenen Protokoll hervorgeht - die Bank den Bw als Kreditnehmer und Bürge nicht akzeptiert hätte. Die Zahlungen für die Kreditrestschuldversicherung betreffend den Bankkredit sowie den nach Abdeckung durch die Risikoversicherung noch offenen Kreditrestbetrag in Höhe von ATS 10.848,72 leistete ebenfalls der Bw. Da jedoch der Kreditvertrag zwischen der Erblasserin und der Bank einerseits und die Kreditvereinbarung vom 5. Oktober 1996 zwischen Erblasserin und Bw andererseits zwei getrennte Rechtsverhältnisse betreffen, wurde –wie der Notar als Gerichtskommissär der gefertigten Behörde bestätigte - diese Forderung in Höhe von ATS 150.000,00 als Aktivum im Rahmen des Hauptinventars behandelt. Aus dem Legatserfüllungsausweis geht hervor, dass die Erben eine Gegenverrechnung dieser Forderung mit dem Vermächtnisanspruch des Bw in Höhe von ATS 166.000,00 anstrebten.

Im Rahmen der Berufung führt der Einschreiter an, dass die Erben, obwohl der Bankkredit zum Großteil durch die Kreditrestschuldversicherung abgedeckt worden sei, die Herausgabe des Legats verweigern. Da er von einer gerichtlichen Geltendmachung auf Grund des hohen Prozessrisikos absehe und somit auf den Erhalt des Legats verzichtete, beantragt er, den Erbschaftssteuerbescheid aufzuheben. Der gefertigten Behörde teilte der Bw mit, dass er keinerlei Verbindlichkeiten aus der Verlassenschaft gegenüber den Erben habe.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung stellte das Finanzamt dem Legatsanspruch die Verbindlichkeit des Bw aus der Privatkreditvereinbarung zwischen Erblasserin und Bw gegenüber und setzte auf Basis dieser Verbindlichkeit mit dem Argument, dass auf Grund der Anordnung des § 20 Abs 2 ErbStG die Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit auf Grund des Anfalles für den Bereich der Erbschaftssteuer nicht zu beachten sei, die Steuer basierend auf der Forderung der Verlassenschaft in Höhe von ATS 150.000,00 aus der Privatkreditvereinbarung unter Abzug der geleisteten Annuitäten fest.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Im Testament vom 13. November 1998 hatte die Erblasserin dem Berufungswerber ihren PKW BMW 525 vermachtd. Der Bw erklärte im vom Gerichtskommissär am 24. Februar 1999 aufgenommenen Protokoll, dieses Legat in Höhe des Wiederbeschaffungswertes laut Gutachten der Fa. E GmbH vom 18. Dezember 1998 anzunehmen. Im Rahmen des Hauptinventars wurde hiefür unter den Aktivposten ein Betrag von ATS 166.000,00 eingestellt. Auf Grund des Todes der Erblasserin ist die Kreditverbindlichkeit der Erblasserin gegenüber der Bank nach Abdeckung des offenen Betrages durch die Kreditrestschuldversicherung und eines Restbetrages von ATS 10.848,72 (siehe Protokoll des Gerichtskommissärs) erloschen, nicht allerdings die aus dem Privatkreditvertrag vom 5. Oktober 1996 resultierende Forderung der Erblasserin bzw. - nach deren Tod - der Verlassenschaft, weshalb dieser Betrag im Hauptinventar auch als Aktivum aufgenommen wurde. Dem Legatsanspruch des Bw in Höhe von ATS 166.000,00 steht somit die Forderung der Verlassenschaft gegenüber dem Bw aus dem Privatkreditvertrag von ATS 150.000,00 gegenüber.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung zieht das Finanzamt die Bestimmung des § 20 Abs 2 ErbStG an, wonach die infolge des Anfalles durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit oder von Recht und Belastung erloschenen Rechtsverhältnisse für den Bereich der Erbschaftssteuer als nicht erloschen gelten. Zivilrechtlich liegt eine Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit dann vor, wenn sich Gläubiger- und Schuldnerstellung aus **ein** und demselben Schuldverhältnis in einer Person vereinigen und deshalb die Forderung erlischt (vgl dazu § 1445 ABGB, Koziol-Welser, Bürgerliches Recht, 8. Auflage, I (1987) Seite 268). Im Gegenstandsfall liegen allerdings zwei Schuldverhältnisse vor: Zum einen der auf Grund des Todes der Erblasserin entstandene Legatsanspruch des Bw gegenüber den Erben, zum

anderen die den Erben auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge zustehende Forderung aus dem Privatkreditvertrag gegenüber dem Bw. § 20 Abs 2 ErbStG ist somit nicht auf den Gegenstandsfall anwendbar.

Der Bw argumentiert, dass die Erben die Herausgabe des Legates verweigern und deshalb, da er wegen des hohen Prozessrisikos auf die gerichtliche Geltendmachung des Legats verzichtete, mangels Erwerb auch keine Erbschaftssteuer festzusetzen sei. Da im übrigen der obenerwähnte Bankkredit durch die Kreditrestschuldversicherung und durch den von ihm beglichenen Kreditrestbetrag von ATS 10.848,72 abgedeckt sei, habe er gegenüber der Verlassenschaft keinerlei Verbindlichkeiten. Der Bw übersieht dabei, dass der Legatsanspruch sehrwohl erfüllt wurde, allerdings nicht durch Erbringung des eigentlich geschuldeten Leistungsgegenstandes nämlich der Auszahlung des Versicherungserlöses für den zerstörten PKW im Betrag von ATS 166.000,00, sondern in Form des Erlasses der Forderung aus dem Privatkreditvertrag in Höhe von ATS 150.000,00 durch die Erben als Leistung an Erfüllung statt (vgl dazu Schwimann/Harrer, ABGB, 2. Auflage, VII, §1414 Rz 1ff). Durch Annahme dieses Forderungserlasses seitens der Erben durch den Bw als Ersatzleistung für den ihm zustehenden Legatsanspruch, indem er auf die prozessuale Geltendmachung der Herausgabe des Legats (ATS 166.000,00) verzichtete, wurde dieser erfüllt. Es liegt somit sehrwohl ein Erwerb durch Vermächtnis im Sinne des § 2 Abs 1 ErbStG vor, dem wirtschaftlich gesehen die nunmehr im Eigentum des Bw befindlichen Möbel, deren Anschaffung Anlass für den Abschluss des Privatkreditvertrages mit der Erblasserin war, zugrundeliegen.

Da die geleisteten Annuitäten sowie der Kreditrestschuldbetrag in Höhe von ATS 10.848,72 in wirtschaftlicher Beziehung zum Forderungserlass aus dem Privatkreditvertrag stehen, können sie als Abzugsposten bei der Ermittlung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden, welche sich wie folgt errechnet:

Forderungserlass betreffend Privatkredit	ATS 150.000,00
abzüglich geleistete Annuitäten	ATS 60.000,00
abzüglich Kreditrestschuldbetrag	ATS 10.848,72
somit	ATS 79.151,28
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs 1 ErbStG	ATS 1.500,00
steuerpflichtiger Erwerb	ATS 77.651,00 x 14% ErbSt (Steuerklasse

	V)
sohin Erbschaftssteuer	ATS 10.871,00 (EUR 790,03)

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, 14. Juni 2004