



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 4

GZ. RV/94-S/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hermann Aspöck, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Erbschaftssteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in der Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2003 festgesetzten Abgabe bleiben unverändert.

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

Der am 19. Februar 2001 verstorbene EH setzte in seiner letztwilligen Verfügung seine Gattin sowie seine beiden Söhne (der Bw und AH) zu gleichteiligen Erben seines Nachlasses ein und verwies seine Tochter aus erster Ehe auf den Pflichtteil.

Im Pflichtteilsübereinkommen wurde vereinbart, den Pflichtteilsanspruch der erbässlerischen Tochter mit den endbesteuerten Vermögenswerten abzugelten.

Der Nachlass wurde der Witwe und den erbässlerischen Söhnen zu je 1/3 eingeantwortet und die Verlassenschaftsabhandlung für beendet erklärt.

Mit angefochtenem Bescheid vom 17. Jänner 2003 setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer mit S 143.694,00 (das entspricht € 10.442,65) fest, wobei die Bemessungsgrundlagen wie folgt ermittelt wurden:

"Erbanfall zu 1/3"

Wert der Grundstücke	1.780.115,38 S
Fahrnisse	58.320,00 S
Kosten der Nachlassregelung	- 206.482,52 S
Passiva	- 37.776,56 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 30.000,00 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	- 20.000,00 S
steuerpflichtiger Erwerb (entspricht € 112.219,67)	1.544.176,30 S

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass bei der Berechnung der Steuer weder die im Hauptinventar unter "Konten, Guthaben" genannten endbesteuerten Vermögenswerte als Aktivum noch die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG (endbesteuertes Vermögen) berücksichtigt worden sei. Die Begleichung der geltend gemachten Pflichtteilsforderung im Betrag von S 4.300.000,-- (€ 312.493,19) finde ebenfalls keine Berücksichtigung.

Im gegenständlichen Fall seien zwei voneinander verschiedene Steuertatbestände zu berücksichtigen, und zwar § 20 Abs. 6 ErbStG und § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG.

§ 15 Abs. 3 ErbStG sehe weiters vor, dass jede Befreiungsbestimmung für sich anzuwenden ist.

Im Pflichtteilsübereinkommen wurde vereinbart, dass der Pflichtteilsanspruch mit den endbesteuerten Vermögenswerten des Nachlasses abgegolten wird. § 20 Abs. 6 ErbStG regle die Möglichkeit den geltend gemachten Pflichtteilsanspruch, unabhängig von der Art der

Entrichtung, in Abzug zu bringen. Für die Erben treffe somit eine Befreiungsbestimmung (§ 15 Abs. 1 Z 17) mit einer Abzugsmöglichkeit (§ 20 Abs. 6) zusammen und es seien beide Bestimmungen des ErbStG anzuwenden. Der steuerpflichtige Erwerb errechne sich daher wie folgt:

lt. Bescheid	1.544.176,30 S
1/3 Anteil an den endbesteuerten Vermögenswerten	+ 1.429.780,00 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	- 1.429.780,00 S
Pflichtteilsbetrag anteilig 1/3	- 1.433.333,00 S
steuerpflichtiger Erwerb somit	110.843,30 S

Das Finanzamt gab dem Berufungsbegehren teilweise statt, in dem es die Pflichtteilsforderung gemäß § 20 Abs. 6 ErbStG berücksichtigte, aber die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG unter Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 12.10.1998, G 170/96, mit der Begründung verweigerte, dass die Befreiungsbestimmung der Pflichtteilsberechtigten zukomme. In der Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2003 wurde der steuerpflichtige Erwerb mit S 1.540.622,98 (das entspricht € 111.961,44) festgesetzt.

Innerhalb offener Frist wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass man zwar die Ansicht des Finanzamtes, dass die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nur ein Mal wirksam werden könne, teile, es aber nicht nachvollziehbar sei, dass durch die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG auch die Abzugsmöglichkeit des § 20 Abs. 6 ErbStG konsumiert werden soll. Nach Ausfolgung des Pflichtteilbetrages unter Weitergabe der Begünstigung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG an die Pflichtteilsberechtigte müsse die Abzugsmöglichkeit des § 20 Abs. 6 ErbStG für die Erben erhalten werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

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

Die geltende Erbschaftssteuer stellt eine Erbanfallsteuer dar; sie ist grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer/10, Rz 5 zu § 1 ErbStG und die dort zitierte Rechtsprechung).

Ihrem Wesen nach ist die Erbschaftssteuer eine Stichtagssteuer, was sich insbesondere aus den Bestimmungen über das Entstehen der Steuerschuld und damit zusammenhängend über die Bewertung ergibt. Die Steuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Für die Wertermittlung ist gemäß § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Die Bewertung richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgesehen ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Nicht abgezogen werden können Kosten, die nicht mit dem Erwerb zusammenhängen oder nicht in der Person des Erblassers entstanden sind. Ferner können erst nach dem Erwerb bzw nach dem Todestag neu entstandene Kosten und Schulden nicht abgezogen werden, sofern sie nicht in den einzelnen Ziffern des § 20 Abs. 4 ErbStG gesondert angeführt sind (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer/10, Rz 19 zu § 20 ErbStG).

Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wird vom Bereicherungsprinzip beherrscht. Dies ist insbesondere auch aus den Bestimmungen der Absätze 4-6 und 8 des § 20 ErbStG erkennbar. Danach wird nur der tatsächlich verbleibende Vermögenszugang versteuert (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer/10, Rz 5a zu § 1 ErbStG und die dort zitierte Rechtsprechung).

§ 20 ErbStG enthält eine demonstrative Aufzählung jener Schulden und Lasten, die vom Vermögenswert abzuziehen sind. § 20 ErbStG gebietet den Abzug von Erbgangsschulden (Abs. 4), der Erblasserschulden (Abs. 5) sowie der Erbfallsschulden (Abs. 6) vom Nachlass.

Erbgangsschulden sind Verbindlichkeiten, die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehen (vgl. VwGH 20.02.2003, 2002/16/0008).

Unter Erblasserschulden sind die vererblichen Verbindlichkeiten des Erblassers zu verstehen. Die Erbfallsschulden sind die Verbindlichkeiten erb- und familienrechtlicher Natur, die ihrem Wesen nach erst durch den Erbfall ausgelöst werden, wie zB Pflichtteilsansprüche und Legate (vgl. *Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern*, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer/10, Rz 17 zu § 20 ErbStG).

Aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b, des § 18 und des § 20 Abs. 6 ErbStG ergibt sich, dass Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten mit dem Betrag anzusetzen sind, mit dem sie im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches bestehen (vgl. VwGH 27.06.1994, 93/16/0129).

In konkreten Fall ist unbestritten, dass der Bw auf Grund der letztwilligen Verfügung eine bedingte Erbserklärung abgegeben hat und ihm der Nachlass zu einem Drittel eingeantwortet worden ist. Zum Nachlass zählen auch die im Hauptinventar angeführten "KONTEN, GUTHABEN".

Es ist daher zunächst der Erwerb gemäß § 20 Abs. 1 erster Satz ErbStG festzustellen, von dem die in den Absätzen 4-6 bestimmten Schulden und Lasten abzuziehen sind.

Die Noterbin hat ihren Pflichtteilsanspruch zweifelsfrei geltend gemacht, weshalb die auf den Bw entfallende anteilige Pflichtteilsforderung gemäß § 20 Abs. 6 ErbStG zu berücksichtigen ist.

Die Besteuerung erfolgt nach dem tatsächlichen Vermögensanfall (Bereicherungsprinzip). Welche "Befreiungen und Ermäßigungen" in der Folge bei Berechnung der Steuer anzuwenden sind, ist in §§ 14 bis 17 ErbStG geregelt.

Die in § 14 ErbStG angeführten Freibeträge orientieren sich an dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser.

§ 15 ErbStG enthält neben sachlichen auch subjektive Befreiungen, wobei jede Befreiungsbestimmung für sich anzuwenden ist.

Es ist daher im gegenständlichen Fall zu prüfen, welche Befreiungsbestimmung/en anwendbar ist/sind.

Unbestritten ist, dass dem Bw für die Fahrnisse ein - von der jeweiligen Steuerklasse abhängiger - Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG (S 20.000,00 für Steuerklasse I) zusteht.

Der Bw begeht mit seinem Vorbringen de facto die Gewährung einer weiteren Befreiungsbestimmung (Endbesteuerung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG), wobei aber gleichzeitig eingeräumt wird, dass diese nur einmal wirken solle.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Endbesteuerung (§ 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG) unterliegen.

Der Erwerb eines Vermögensgegenstandes bleibt auch dann ein erbrechtlicher, wenn er nicht (allein) auf Testament (Erbvertrag) oder gesetzlicher Erbfolge beruht, sondern (auch) auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist. Daraus folgt für die Frage des Erwerbs von endbesteuertem Vermögen von Todes wegen, dass die Erbschaftssteuer auch dann im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG abgegolten sein muss, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruchs oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. Die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG muss bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung kommen (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung; vgl. VfGH 25.02.1999, B 128/97).

Im Pflichtteilsübereinkommen wurde vereinbart, den Pflichtteilsanspruch mit dem endbesteuerten Nachlassvermögen abzugelten.

Damit ist aber klargestellt, dass die Steuerbefreiung nur der Pflichtteilsberechtigten zusteht.

Die Erbschaftssteuer errechnet sich sohin wie folgt (Erbanfall zu 1/3):

Bemessungsgrundlagen:

Wert der Grundstücke	1.780.115,38 S
Konten, Guthaben	1.429.780,07 S
Fahrnisse	58.320,00 S
Kosten der Nachlassregelung	- 206.482,52 S
Passiva	- 37.776,56 S
Pflichtteilsforderung	- 1.433.333,39 S
Erwerb gemäß § 20 ErbStG	1.590.622,98 S
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	- 30.000,00 S
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG	- 20.000,00 S
steuerpflichtiger Erwerb (entspricht € 111.961,44)	1.540.622,98 S

Berechnung der Erbschaftssteuer:

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 7 % vom abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von S 1.540.620,00	107.843,40 S
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom abgerundeten Wert der Grundstücke in Höhe von S 1.780.110,00	35.602,20 S
Erbschaftssteuer (gerundet)	143.446,00 S
entspricht	10.424,63 €

Die Berufungsvorentscheidung vom 6. März 2003 entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, 31. Oktober 2003