



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 20

GZ. RV/2856-W/06

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau A.U., W., vertreten durch N.W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 6. September 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach dem am 1. verstorbenen Herrn F.K. waren auf Grund des Testamentos vom 15. März 1996 vier Personen jeweils zu gleichen Teilen als Erben berufen. Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes A. vom 2. wurde diesen vier Erben der Nachlass zu je einem Viertel eingeantwortet. In diesem Testament wurden auch verschiedene Bargeldbeträge (insgesamt S 600.000,-- entspricht € 43.603,70) an vier Personen vermacht, darunter S 150.000,-- (entspricht € 10.900,93) an Frau A.U., der Berufungswerberin („S 150.000,-- vermache ich ....“). Im Nachlass befanden sich endbesteuerte Vermögenswerte im Gesamtbetrag von € 355.555,89.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin mit Bescheid vom 6. September 2006 für ihren Erwerb die Erbschaftssteuer mit € 1.726,40 vorgeschrieben.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass das auszahlte Geld zur Gänze aus endbesteuerten Werten stamme und der Bescheid „nicht rechtsgültig per Einschreiben“ zugestellt worden sei.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Oktober 2006 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass laut Testament nicht erkenntlich sei, dass der Erblasser ausdrücklich eine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens getroffen hätte, sondern habe er vielmehr eine bestimmte Summe Geld ausgesetzt. Die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG stehe ausschließlich und zur Gänze alleine den Erben zu.

Im Vorlageantrag wird ergänzt, dass die Auszahlung des Legates aus einem Realisat eines Wertpapierdepots, welches ausschließlich aus endbesteuerten Werten bestand, erfolgt sei. Auf Grund der Hingabe eines endbesteuerten Wertes sei keine Erbschaftssteuer zu entrichten. Der Verfassungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 25. 2. 1999, B 128/97 ausgesprochen, dass die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung kommen müsse. Im konkreten Fall würde das endbesteuerte Vermögen das den Erben verbleibende Vermögen übersteigen und hätte die Berufungswerberin bei rechtlich richtiger Anwendung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG keine Erbschaftssteuer zu tragen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung bleiben steuerfrei Erwerbe von Todes wegen

- von Kapitalvermögen, 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, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;
- von Ansprüchen gegenüber Einrichtungen im Sinne des § 108h des Einkommensteuergesetzes 1988;
- 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.

Die Erbschaftssteuer ist insoweit abgegolten, als ein (Geld-) Vermächtnis mittels endbesteuerten Nachlassvermögens erfüllt wird. Die Steuerfreiheit hängt freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird (vgl. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 25. 2. 1999, B 128/97, und vom 27. 9. 1999, B 3026/97, B 3027/97). Im konkreten Fall erfolgte die Auszahlung des Legates aus einem Realisat eines Wertpapierdepots. Damit wurde der Berufungswerberin nicht direkt endbesteuertes Vermögen zur Berichtigung des Legates übergeben, sondern ein Betrag, der von den Erben erst nach dem Todestag realisiert wurde.

Dieses von den Erben nach dem Todesfall aus dem erworbenen Vermögen realisierte Geld ist kein endbesteuertes Kapitalvermögen im Sinne des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG, da dieses neue Vermögen auf keinen Fall in dieser Form zum Todestag der Steuerabgeltung nach § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG 1988 idF des Bundesgesetzes BGBl. 12/1993 unterlegen ist. Bei dem Vermögen, welches zur Befriedigung der Forderung der Berufungswerberin aus dem Wertpapierdepot realisiert wurde, handelt es sich nicht mehr um ein dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zugestandenes endbesteuertes Kapitalvermögen, sondern bereits um das Vermögen des Nachlasses bzw. der Erben (vgl. VwGH 27. 1 1999, 98/16/0373). Für dieses Vermögen liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht vor.

Übersteigt 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 (vgl. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes vom 25. 2. 1999, B 128/97, und vom 7. 6. 1999, B 318/97 bis B 36/98). Vermächtnisnehmer und Pflichtteilsberechtigte können dann den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Entrichtung des Legates oder zur Erfüllung des Pflichtteiles endbesteuertes Vermögen „realisiert“ oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift.

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 konkreten Fall ergibt sich folgende Berechnung:

Aktiva laut Gerichtsakt	€	477.762,94
- Passiva laut Gerichtsakt	€	11.704,62
- weitere Kosten	€	4.068,25
- Verfahrenskosten	€	9.083,32
- Legate (S 600.000,- =)	€	43.603,70
den Erben verbleibendes Vermögen	€	409.303,05

Im Nachlass vorhandenes endbesteuertes Vermögen insgesamt € 355.555,89

- den Erben verbleibendes Vermögen € 409.303,05

verbleibt kein überschießender Steuervorteil

Im gegenständlichen Fall übersteigt das im Nachlass vorhandene endbesteuerte Vermögen nicht den Wert dessen, was den Erben verbleibt. Hier kann mangels eines überschießenden Steuervorteils ein solcher bei der Berufungswerberin auch nicht in Anspruch genommen werden. Der Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG wird zur Gänze von den Erben in Anspruch genommen und verbleibt auch bei den Erben.

Abschließend wird noch bemerkt, dass für eine gültig zu Stande gekommene Zustellung eines Bescheides ein Zustellnachweis nicht erforderlich ist.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 24. Jänner 2007