



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 13. Jänner 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 22. Dezember 2008, ErfNr/StNr., betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Allein strittig ist, ob den Legataren ein Anteil an der Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zusteht oder ob diese ausschließlich den Erben zugute kommt.

Der relevante Sachverhalt ist in der Berufung vom 13.1.2009 ausführlich dargestellt:

"Frau N.N., geboren am Dat.1, ist am Dat.2 unter Hinterlassung einer gültigen letztwilligen Anordnung verstorben. Im Punkt 5) des Testaments vom 06. Juni 2002 wird ausgeführt:

5) Die Liegenschaft in A, welche auch sämtliches Mobiliar umfasst so wie es am Todestag liegt und steht, ist aufgrund eines notariellen Kaufvertrages des öffentlichen Notars Dr. Alois Haupolter mit dem Amtssitz in Salzburg, Geschäftszahl xy, allerdings erst wirksam nach meinem Tode und nach dem Tode meiner Schwester M.M., an Herrn A.A., verkauft, wobei der Kaufpreis ebenfalls fixiert wurde. Der Kaufpreis hat vom Käufer wie folgt verwendet zu werden:

a) Das Honorar für Herrn Steuerberater, ist hiervon zu bezahlen.

b) Der verbleibende Restbetrag des Kaufpreises ist zu vererben zusammen mit dem Betrag des B.B. (ATS 5.000.000,-- das sind € 363.364,17) wie folgt:

A.u.B.	€ 181.682,08	S 2.500.000,--
C.	€ 36.336,42	S 500.000,--
D.	€ 36.336,42	S 500.000,--
E.u.F.	€ 72.672,84	S 1.000.000,--
G.	€ 36.336,42	S 500.000,--
V.	€ 36.336,42	S 500.000,--
H.	€ 18.168,21	S 250.000,--

Ein verbleibender Betrag fällt an den oder die Universalerben."

Die Liegenschaft in A wurde mit einem Kaufvertrag auf den Todesfall vom Dat.GZ. des beurkundenden Notars Dr. Alois Haupolter in Salzburg, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Linz angezeigt am 23. Jänner 1991 zur ErfNr.2 an F.F. verkauft.

Mit Notariatsakt vom Dat.GZ.2 des beurkundenden Notars Dr. Karl Heinz Vanas, öffentlicher Notar mit dem Amtssitz in Mattsee, wurde dieser Kaufvertrag auf den Todesfall jedoch auf einen Kaufvertrag umgewandelt. Diese Umwandlung wurde vom Bezirksgericht Z pflegschaftsbehördlich und sachwalterschafts-gerichtlich genehmigt.

Der Kaufpreis einschließlich der Wertsicherung in Höhe von € 228.330,20 wurde auf das Sparbuch mit der Kontonummer Nr. bei der Salzburger Sparkasse Bank AG, lautend auf die Erblasserin, zur Einzahlung gebracht. Dieses Sparbuch war nunmehr der Kaufpreis der Liegenschaft in Mondsee. In der zitierten Bestimmung des Testaments wird angeführt, dass der verbleibende Restbetrag des Kaufpreises zusammen mit dem Betrag der an B.B. auf den Todesfall verkauften Liegenschaft - wie angeordnet - zu verteilen ist.

Es sei den Legataren daher anteilig, nämlich im Verhältnis zwischen den beiden Kaufpreisen ein Anteil an einem endbesteuerten Vermögen angefallen, weshalb im anteiligen Ausmaß die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG anzuwenden sei.

Die Berechnung lautet wie folgt:

Kaufpreis Liegenschaft Z. - B.B.	€	404.125,06
----------------------------------	---	------------

Kaufpreis der Liegenschaft A – Dr.Z.	€	228.330,20
Zu verteilender Betrag	€	632.455,26

Es ergibt sich aus der Rechnung, dass ein Anteil von 36,10 % daher auf das Sparbuch entfällt und ein Betrag von 63,90 % auf den Kaufpreis des B.B..

Das Sparbuch für den umgewandelten Kaufvertrag in A falle jedoch unter die Befreiungsbestimmung gemäß § 15 Absatz 1 Ziffer 17 Erbschaftsteuergesetz, nämlich unter „Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Absatz 1 1.Satz sowie § 97 Absatz 2 1.bis 3.Satz des Einkommensteuergesetzes unterliegen. Dem zufolge sei also ein Teilbetrag von € 228.330,20 erbschaftssteuerfrei, sodass sich die Rechnung wie folgt ergäbe:

Name	Vererbter Betrag	steuerpflichtig 63,90 %	steuerfrei 36,10 %
1. A	90.841,04	58.045,43	32.795,60
2. B	90.841,04	58.045,43	32.795,60
3. C	36.336,42	23.218,18	13.118,24
4. D	36.336,42	23.218,18	13.118,24
5. E und F	72.672,84	46.436,35	26.236,49
6. G	36.336,42	23.218,18	13.118,24
7. H	18.168,21	11.609,09	6.559,12
8. I	125.461,44	80.167,11	45.294,33
9. J	125.461,43	80.167,11	45.294,32
<i>Summe</i>	<i>632.455,26</i>	<i>404.125,06</i>	<i>228.330,20</i>

Mit den Bescheiden vom 22.12.2008, ErfNr/StNr., hat die Abgabenbehörde I. Instanz die Erbschaftssteuer gegenüber der Bw als Vermächtnisnehmerin von den oben dargestellten Beträgen ausgehend ohne Anwendung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG festgesetzt.

Die Abgabenbehörde I. Instanz wies die eingangs dargestellte Berufung mit Berufungs-vorentscheidung vom 19.1.2009 ab und führt in der Begründung unter Hinweis auf den Erlass des BMfF vom 29.8.2000, GZ. 10 3230/3-IV/10/00, aus, dass dem Legatar im gegenständlichen Falle weder aufgrund der erblasserischen Verfügung noch aufgrund einer Legatsvereinbarung endbesteuertes Vermögen zugewiesen worden sei, vielmehr sei ihm teilweise aus dem Realisat von endbesteuertem Vermögen das Legat ausbezahlt worden, sodass die Endbesteuerungswirkung zunächst bei den Erben verbleibe und da

diese von den Erben zur Gänze konsumiert worden sei, stehe der Bw auch kein überschießender Steuervorteil zu.

Im Vorlageantrag vom 23.1.2009 begehrte die Bw die Zuerkennung der Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG im Ausmaß des anteiligen Kaufpreis für die Liegenschaft A , da dieser Kaufpreis auf einem endbesteuerten Sparbuch zu erlegen war und daher anteilig endbesteuertes Vermögen angefallen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

A.) Festgestellter Sachverhalt:

Mit Einantwortungsbeschluss des BG Z., wurde der gesamte Nachlass den erbserklärten Erben je zur Hälfte eingeantwortet. Die Erben wurden abhandlungsgerichtlich ermächtigt, über nachangeführte Guthaben jeweils einzeln zu verfügen. Davon betroffen waren u.a. auch das Namenssparbuch Kontonummer Nr. bei der Salzburger Sparkasse Bank AG sowie das Guthaben aus dem notariellen Kaufvertrag auf dem Todesfall vom 6.6.2002 verwahrt auf dem Treuhandkonto Nr. 1234 des Notars bei der Notartreuhandbank AG. Die Erben haben in der Folge sämtliche Vermächtnisnehmer verständigt, um die Mitteilung eines Kontos ersucht und folgende Beträge (in Euro) überwiesen:

1	90.841,04
2	90.841,04
C.	36.336,42
4	36.336,42
E.u.F.	72.672,84
G.	36.336,42
H.	18.168,21

Die tatsächliche Höhe des Namenssparbuchs Kontonummer Nr. bei der Salzburger Sparkasse Bank AG, auf welches der wertgesicherte Kaufpreis für die Liegenschaft in A in Höhe von € 228.330,20 überwiesen worden ist, betrug zum Todestag € 236.436,85.

Der Reinnachlass (Aktiva abzüglich Passiva und Verfahrenskosten) abzüglich der ausbezahlten Legate übersteigt die Gesamtsumme des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens.

B.) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich im wesentlichen auf die Ausführungen in der Berufung vom 13.1.2009 und wurden ergänzt durch die im Abgabenakt erliegenden Urkunden aus dem Gerichtsakt, wie Todesfallaufnahme, Testament und Einantwortungsbeschluss, sowie die von den Erben vorgelegten Unterlagen über die Verständigung der Legatare und der Auszahlung der Legate.

C.) Rechtliche Ausführungen:

Als Erwerb von Todes wegen im Sinne des § 1 Abs. 1 ErbStG gilt gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG unter anderem der Erwerb durch Vermächtnis.

Nach der Befreiungsbestimmung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG idgF. sind u. a. von der Erbschaftssteuer befreit:

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, idF des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, (Kapitalertragsteuer) unterliegen.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bezieht sich ihrem Wortlaut nach somit auf Kapitalvermögen (insbes. Geldeinlagen bei Kreditinstituten nach § 1 Bankwesen gesetz, zB Spareinlagen auf Sparbüchern, Einlagen bei Bausparkassen, Termineinlagen, Festgelder und Sichteinlagen sowie sonstige Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt), dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung im einkommensteuerrechtlichen Sinne unterliegen. Wesentliche Voraussetzung für die genannte Steuerbefreiung ist daher zum Einen, dass die Erträge aus dem Kapitalvermögen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung durch die Kapitalertragsteuer (nach den Bestimmungen des EStG) unterliegen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist unter endbesteuertem Vermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ausschließlich konkretes, dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zuzurechnendes Vermögen zu verstehen (VwGH 17.12.1998, 98/16/0363; 27.1.1999, 98/16/0366 und 98/16/0373).

Nach herrschender Auffassung kommt bei Legaten dem Vermächtnisnehmer die Steuerfreiheit des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nur zu, wenn Inhalt des Vermächtnisses ein endbesteuertes Vermögenswert ist; handelt es sich hingegen um ein Geldvermächtnis, so ist das Vermächtnis nicht steuerfrei (vgl. dazu insbesondere Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band III, 4. Teil, Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 75 Abs. 2 zu § 15 ErbStG unter Berufung auf Doralt, Erbe und Legatar: Wem gehört der Vorteil aus der Endbesteuerung?, RdW 1993, 122, VwGH 27.1.1999, 98/16/0368, 17.12.1998, 98/16/0364, 31.3.1999, 99/16/0038).

Dementsprechend führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 17.12.1998, 98/16/0363, aus, dass die damalige Beschwerdeführerin, die als Legatarin lediglich ein Forderungsrecht gegen den Nachlass (bzw. nach Einantwortung gegenüber den Erben) erworben hatte (vgl. Welser in Rummel, ABGB I2, Rz 3 vor § 531 ABGB), womit sie Nachlassgläubigerin wurde (Welser a.a.O., Rz 6 zu § 647 ABGB), in der Folge seitens der Erben in Erfüllung des Legates eine Zuwendung erhielt, die der Steuerfreiheit iS des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht mehr teilhaftig werden konnte (vgl. dazu insbesondere Fellner, Gebühren- und Verkehrsteuern, Band III, 4. Teil Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 75 Abs. 2 zu § 15 ErbStG unter Berufung auf Doralt, Erbe und Legatar: Wem gehört der Vorteil aus der Endbesteuerung? RdW 1993, 122).

Die Befreiung kommt somit nur zum Tragen, wenn Inhalt des Vermächtnisses ein endbesteuertes Vermögenswert ist; handelt es sich hingegen um ein Geldvermächtnis, so ist das Vermächtnis nicht steuerfrei (VwGH 17.12.1998, 98/16/0364, 31.3.1999, 99/16/0038).

Diese Rechtsanwendung fand durch den Verfassungsgerichtshof (25.2.1999, B 128/97, und 27.9.1999, B 132/97) eine Ausweitung, sodass hinsichtlich der Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Pflichtteilsberechtigten und Legataren nunmehr grundsätzlich Folgendes gilt:

Der VfGH hat in den Erkenntnissen vom 25.2.1999, B 128/97, und 27.9.1999, B 132/97, dazu, welche Erwerbsvorgänge unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG fallen, 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 überschließenden 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. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren."

Zufolge der vom VfGH vertretenen Rechtsansicht hat im Ergebnis 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), d. h. die Steuerfreiheit kommt immer nur einmal, jedoch im vollen Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen. Der "überschießende Steuervorteil" hat sich beim Pflichtteilsberechtigten und beim Legatar 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 beim Pflichtteilsberechtigten oder Legatar die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zumindest teilweise verloren geht, sondern eben einmal zur Gänze zum Tragen kommt.

Basierend auf dieser Rechtsansicht hat auch der VwGH im Erkenntnis vom 26.9.2006, 2006/16/0047, ausgeführt:

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 (Hinweis VfGH E 25. Februar 1999, B 128/97, und VfGH E 27. September 1999, B 3026/97, B 3027/97). 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 (VfGH 25.2.1999, B 128/97, 7.6.1999, B 318/97 bis B 36/98).

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass in folgenden Fällen dem Legatar die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zusteht,

- a.) wenn endbesteuertes Vermögen als Legat ausgesetzt ist.
- b.) wenn ein Legat vom Erben durch Übergabe von - aus dem Nachlass stammenden und konkret bezeichneten - endbesteuerten Vermögen erfüllt wird.
- c.) wenn ein überschießender Steuervorteil vorliegt, d.h. dass das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des vom Erben zu versteuernden Vermögens übersteigt, sodass nach dem Grundsatz, wonach die Steuerbefreiung des endbesteuerten Vermögens einmal zur Gänze zum Tragen kommen muss, der die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage der Erben übersteigende Betrag an endbesteuerten Vermögens von den Legataren in An-

spruch genommen werden kann, unabhängig davon, welches Vermögen ihnen tatsächlich zugekommen ist.

Der festgestellte Sachverhalt ist daher dahingehend zu überprüfen, ob eine dieser drei Varianten gegeben ist.

Die Variante b.) liegt nicht vor, da zwischen den Erben und den Legatären keine Übereinkunft abgeschlossen worden ist, sondern vielmehr den Legatären der im Testament festgelegte Betrag überwiesen worden ist.

Die Variante c.) ist ebenfalls nicht gegeben, da der Reinnachlass verringert um die Legate den Betrag des endbesteuerten Vermögens überstiegen hat, sodass ein überschießender Steuervorteil nicht vorliegt.

Es verbleibt daher Variante a.) zu prüfen, ob im Testament vom 6.6.2002 ein Barlegat oder ein Sachlegat vermacht worden ist:

Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG unter anderem der Erwerb durch Vermächtnis. Der Vermächtnisnehmer leitet seinen Anspruch zwar einerseits auf Grund einer letztwilligen Verfügung vom Erblasser ab, diese Berufung gibt ihm aber nur ein obligatorisches Forderungsrecht gegen den beschworenen Erben; der Erbe muss die vermachte Sache erst durch eine Erfüllungshandlung auf den Vermächtnisnehmer übertragen (vgl die Entscheidung des Obersten Gerichtshofes vom 10.12.1986, 3 Ob 598/86, SZ 59/219).

Undeutliche und unklare letztwillige Verfügungen sind nach dem erforschbaren wahren Willen des Erblassers auszulegen. Eine letztwillige Erklärung ist dabei immer so auszulegen, dass der vom Erblasser angestrebte Erfolg eintritt (VwGH 14.5.1992, 91/16/0019). Die Auslegung hat dabei von der gewöhnlichen Bedeutung der Worte auszugehen, wobei die Erklärung als Einheit in ihrem Gesamtzusammenhang zu betrachten ist (vgl den Beschluss des Obersten Gerichtshofes vom 15. Jänner 1992, 1 Ob 506/92, JBI 1992, 587).

Nach § 535 ABGB ist unter einem Vermächtnis zu verstehen, dass jemandem kein Erbteil, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur eine einzelne Sache oder mehrere Sachen, eine Summe oder ein Recht zugedacht wird (VwGH 24.9.2002, 2002/16/0004).

Die relevante Bestimmung Punktes 5.) des Testamenstes lautet:

b) Der verbleibende Restbetrag des Kaufpreises ist zu vererben zusammen mit dem Betrag des B.B. (ATS 5.000.000,-- das sind € 363.364,17) wie folgt:

A.u.B.	€ 181.682,08	S 2.500.000,--
--------	--------------	----------------

C.	€ 36.336,42	S 500.000,--
D.	€ 36.336,42	S 500.000,--
E.u.F.	€ 72.672,84	S 1.000.000,--
G.	€ 36.336,42	S 500.000,--
V.	€ 36.336,42	S 500.000,--
H.	€ 18.168,21	S 250.000,--

Ein verbleibender Betrag fällt an den oder die Universalerben.“

Die Erblasserin hat den Legataren unzweifelhaft ein Barvermächtnis, nämlich die vorstehend angeführten Beträge vermachts.

In der Folge hat der Kaufvertrag - hinsichtlich der Liegenschaft in A - auf den Todesfall eine Änderung erfahren und ist in einen normalen Kaufvertrag umgewandelt worden, wobei der Kaufvertrag aufgrund der bestehenden Sachwalterschaft der Erblasserin pflegschaftsbehördlich zu genehmigen war und dem Sachwalter aufgetragen wurde, den Kaufpreis auf einem Sparbuch zu veranlagen.

Das Testament vom 6.6.2002 wurde nicht geändert.

Den Legataren ist somit ein Barlegat angefallen und es wurden die Erben ermächtigt über das angesprochene Sparbuch, auf das der Kaufpreis eingezahlt worden ist, zu verfügen.

Die Erben haben den Legataren das ausgesetzte Barlegat überwiesen. Den Legataren ist somit kein endbesteuertes Vermögen angefallen.

Eine Anwendung der beantragten Steuerbefreiung wäre daher nur nach der Variante c.) möglich gewesen, kommt aber mangels Vorliegen eines überschießenden Steuervorteils nicht zum Tragen.

Abschließend ist auf die Berufungsentscheidung vom 13.1.2006, RV/0375-I/05, zu verweisen, wo im Testament die Formulierung lautete „aus meinem Sparvermögen vermache ich einen Geldbetrag von...“, aber dennoch zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung führte.

Wörtlich ist ausgeführt:

„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 ist - entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen - aus dem einangs dargelegten Inhalt des Testamento vom 20. März 2001, Punkt IV.b), nicht erkennlich, dass der Erblasser ausdrücklich eine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (zB eines bestimmt bezeichneten Sparbuches mit der Nr. X bei der Bank X) an den Bw getroffen hätte, sondern hat er vielmehr eine bestimmte Summe Geldes ausgesetzt, konkret "einen Barbetrag von S 200.000 aus meinem Sparvermögen". Es handelt sich sohin eindeutig um die Verfügung eines Geldvermächtnisses bzw. Barlegates. Damit übereinstimmend wird auch im Testamentserfüllungsausweis Punkt B) 2. nochmals festgehalten, der Bw erhalte aus dem Sparvermögen des Verstorbenen einen "Geldbetrag" von S 200.000 = € 14.534,57; die Erbin werde dieses "Geldlegat" dem Bw aus dem vorhandenen Bankvermögen zukommen lassen, womit wiederum nur dem Willen des Erblassers entsprochen wurde, dass die Abgeltung des verfügten Bargeldlegates aus dem Realisat des endbesteuerten Nachlassvermögens zu erfolgen hat.

Wenn daneben im Testamentserfüllungsausweis noch ausgeführt wird, die Erbin werde in Erfüllung dieses Geldlegates dem Bw "gegebenenfalls ein entsprechendes Konto des Verstorbenen" überlassen, so ist auch in dieser - insbesondere hinsichtlich der konkreten Benennung welchen Kontos bei welchem Bankinstitut - völlig unbestimmten Zusage der Erbin in keiner Weise etwa die Überlassung eines konkreten endbesteuerten Vermögenswertes an den Bw zu erblicken.

Erfüllt aber der Erbe die Ansprüche der Legatare nicht durch Hingabe konkreten endbesteuerten Vermögens (zB Hingabe eines erbl. Sparbuches), sondern mit realisierten endbesteuerten Vermögenswerten, dann steht die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ausschließlich und zur Gänze dann allein dem Erben zu, wenn ihm nach Erfüllung aller Legatsansprüche Vermögenswerte verbleiben, die den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens übersteigen.

Der Umstand, dass - wie der Bw vermeint - das verfügte Barlegat anhand des ausschließlich im Nachlass vorhandenen endbesteuerten "Geldvermögens" nur aus diesem Vermögen getilgt werden konnte, kann sohin für sich allein betrachtet noch nicht gewährleisten, dass das Legat von der Erbschaftssteuerpflicht befreit bleibt, da diesfalls lediglich ein "Realisat" aus endbesteuertem Vermögen zugekommen ist.

Nur dann, wenn im gegenteiligen Falle das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigt, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatare

(und Pflichtteilsberechtigten) verbleiben, steht der Teil des Freibetrages gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben sozusagen nicht ausgenützt werden kann (= überschließender Steuervorteil), den Legataren (und Pflichtteilsberechtigten) anteilig zu.“

Aus dem Sachverhalt dieser Berufungsentscheidung ist ersichtlich, dass aufgrund der Formulierung des Testamentoes und des Legatserfüllungsausweises der Anfall von endbesteuertem Vermögen beim Legatar viel eher als im vorliegend zu beurteilenden Falle gegeben war. Dennoch reichte die konkrete Formulierung des Testamentoes und die Vereinbarung über die Erfüllung des Legates zurecht nicht aus, um die Steuerbegünstigung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG vom Erben zum Legatar zu verlagern.

Im vorliegend zu beurteilenden Falle wurde im Testament kein endbesteuertes Vermögen angesprochen, nach Umwandlung des Kaufvertrages auf den Todesfall wurde das Testament nicht geändert und die Geldlegate sind von den Erben durch Überweisung erfüllt worden.

Es liegt somit überhaupt kein Anhaltspunkt vor, dass den einzelnen Legataren konkret bezeichnete (Sparbuch Nr. xx bei der Sparkasse yy) endbesteuerte Vermögenswerte angefallen sind.

Da den Legataren nur ein Barlegat ausgesetzt war und durch Überweisung des ausgesetzten Geldbetrages kein endbesteuertes Vermögen angefallen ist, ist mangels eines überschließenden Steuervorteils die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG insgesamt auf den Erwerb der Legatare nicht anwendbar.

Salzburg, am 16. März 2009