



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 20

GZ. RV/2980-W/13

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.I., X. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 2. Oktober 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der im August 2005 verstorbenen F.R. ist Herr H.R. Pflichtteilsberechtigt. Herr H.R., vertreten durch seinen Sachwalter, hat erklärt, seinen Pflichtteilsanspruch geltend zu machen. Herr H.R. ist im März 2006 nachverstorben.

Frau F.I., die Berufungserwerberin, hat in der Verlassenschaft nach H.R. zum gesamten Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben und wurde ihr mit Einantwortungsbeschluss vom 2. Mai 2007 die Verlassenschaft zur Gänze eingeantwortet. In dem in der Verlassenschaft nach H.R. errichteten Inventar vom August 2006 wurde der Pflichtteil nach der vorverstorbenen F.R. mit € 86.500,-- bewertet. Mit dem Pflichtteilsbedeckungsübereinkommen vom 13. September 2006 wurde der Pflichtteil in der Form berichtigt, dass dafür Sparbücher aus der Verlassenschaft nach F.R. an die Berufungserwerberin übergeben wurden.

Für den Erwerb von Todes wegen nach H.R. wurde der Berufungserwerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 2. Oktober 2007 die Erbschaftssteuer mit € 7.972,-- vorgeschrieben. Bei der Berechnung wurde der Freibetrag gemäß §

15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG mit € 3.684,64 – dieser Betrag entspricht dem im Inventar aufgenommenen Gerichtsdepotkonto – berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass es sich bei dem Pflichtteil ausschließlich um Sparbücher handle und diese nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit sind.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2007 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass Voraussetzung für die Befreiungsbestimmung ist, dass zum Todestag endbesteuertes Kapitalvermögen zum Nachlass zählt. Das Pflichtteilsbedeckungsübereinkommen wurde erst nach dem Todestag abgeschlossen, weswegen dieses Kapitalvermögen nicht dem Erblasser zuzurechnen ist.

In dem daraufhin eingebrachten Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, dass die Berufungsvorentscheidung der Absicht des Gesetzgebers, Sparbücher von der Erbschaftssteuer zu befreien, widerspricht.

Mit Berufungsentscheidung vom 9. August 2011, RV/0108-W/08, wurde die Berufung vom Unabhängigen Finanzsenat als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass zum Zeitpunkt des Todes des Herrn H.R. dieser aus dem Titel Pflichtteilsanspruch gegenüber der Verlassenschaft nach Frau F.R. eine Geldforderung gehabt habe. Diese – und nicht ein nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG befreites Kapitalvermögen – sei Gegenstand des Nachlasses nach H.R. gewesen. Mit dem Monate nach dem Todestag des Herrn H.R. abgeschlossenen Pflichtteilsbedeckungsübereinkommen sei vereinbart worden, dass die Alleinerbin nach F.R. der Berufungswerberin Sparbücher aus dem Nachlass der Frau F.R. zur Bedeckung des Pflichtteilsanspruchs des nachverstorbenen Herrn H.R. übergebe. Diese Sparbücher stellten im Zeitpunkt des Herrn H.R. kein Vermögen dar, dessen Kapitalerträge diesem zuzurechnen gewesen seien. Nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG wollte der Gesetzgeber nur solche Sparbücher von der Erbschaftssteuer befreien, welche sich zum Todestag im Vermögen des Erblassers befunden haben und der Erblasser für die aus den Erträgnissen dieser Sparbücher anfallenden Kapitalertragsteuer auch als Schuldner in Betracht komme und nicht auch solche, welche sich zum Todestag des Erblassers nicht in seinem Besitz befunden haben und er bei diesen auch nicht als Schuldner für die Kapitalertragsteuer in Frage komme. Jene Sparbücher, mit denen der Pflichtteil abgegolten wurde, haben sich zum Todestag des Herrn H.R. nicht in seinem Besitz befunden und sei er auch nicht als Schuldner der Kapitalertragsteuer für die Erträge aus diesen Sparbüchern in Frage gekommen.

Gegen die abweisende Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 9. August 2011 erhab die Berufungswerberin Beschwerde. Mit Erkenntnis vom 24. Oktober 2013 zur Zl. 2011/16/0201 hob der Verwaltungsgerichtshof die genannte Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf, weshalb der Unabhängige Finanzsenat in einem fortgesetzten Verfahren neuerlich über die Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid vom 2. Oktober 2007 zu entscheiden hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 63 Abs. 1 VwGG](#) sind die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Beschwerde stattgegeben hat, verpflichtet, in dem betreffenden Fall mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Im fortgesetzten Verfahren ist die Behörde an die vom Verwaltungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis zum Ausdruck gebrachte Rechtsanschauung gebunden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den angefochtenen Bescheid mit folgender Begründung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben:

„Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) (ErbStG) in der im Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., unterlag der Erbschaftssteuer der Erwerb von Todes wegen.

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

Steuerfrei bleiben gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 erster Anstrich ErbStG 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.

Die Erbschaftssteuer ist nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Anstrich ErbStG insoweit abgegolten, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde.

Abgegolten ist die Steuer aber auch dann, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruchs oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. Die Steuerfreiheit hängt freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird. Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Errichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27. September 1999, B 129/97 u. a.).

Dieser Ansicht hat sich der Verwaltungsgerichtshof angeschlossen, wenn er beispielsweise jüngst in seinem Erkenntnis vom 29. August 2013, 2011/16/0167, mwN, ausgeführt hat, dass es der Steuerbefreiung (sogar) dann nicht entgegensteht, wenn der Pflichtteilsberechtigte zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt.

Wenn die belangte Behörde vermeint, bereits aus dem Umstand, dass J zum Zeitpunkt seines Todes lediglich einen Forderungsanspruch gegenüber den Erben nach R gehabt habe, ergebe sich, dass im Beschwerdefall nicht die Begünstigung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Anwendung kommen könne, so übersieht sie, dass die Beschwerdeführerin in dem Verlassenschaftsverfahren nach R als Gesamtrechtsnachfolgerin des J aufgetreten ist und mit der Übergabe der Sparbücher in Bezug auf den (bereits von J geltend gemachten) Pflichtteilsanspruch abgefunden wurde. Daraus folgt aber, dass ihr endbesteuertes Vermögen zugewendet wurde, das der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG unterliegt."

Nach der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt der nach dem Tod des Pflichtteilsberechtigten mit Sparbüchern abgefundene Pflichtteil, wenn der Pflichtteil noch von diesem geltend gemacht wurde, bei der Erbin nach dem Pflichtteilsberechtigten der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG und war daher der Berufung statzugeben.

Wien, am 26. November 2013