



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H.O., P.Nr.2, vertreten durch W&P, vom 18. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Oktober 2002, St.Nr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Stkl IV	6.797,82 €
Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG wird festgesetzt mit (d.s. 15,35 % von einer Bemessungsgrundlage von 44.297,00 Euro)	

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

(Schilling – Information:

Zu Ihrer Information wird mitgeteilt, dass der in Euro festgesetzte Betrag S 93.540,00 entspricht.

Entscheidungsgründe

Die am 21. April 2001 verstorbene Erblasserin P.P. hat mit notariellem Testament vom 22. Juni 1998 ihrer Nichte H.O., der Berufungserwerberin (Bw.), ein Legat betreffend ihre Wertpapierkonten bei der Bank vermachts und dem Testamentserben Herrn M.B. die Auflage erteilt, sollten diese Wertpapierkonten zum Todestag nicht einen Saldo von zumindestens S 2.400.000,00 aufweisen, den Differenzbetrag auf S 2.400.000,00 aus eigenem zu leisten.

Laut Mitteilung der Bank befanden sich auf den o.a. Wertpapierkonten der Erblasserin zum Todestag Wertpapiere in Höhe von insgesamt S 1.781.942,21 (d.s. € 129.498,79).

Mit Legatsberichtigungsvereinbarung vom 10. Juni 2002 verpflichtete sich der erbserklärte Erbe, alle nötigen Erklärungen gegenüber der Bank abzugeben, um der Legatarin, die freie Verfügung über diese Wertpapierkonten zu ermöglichen.

Zur Abgeltung der weiteren Legatsforderung in Höhe von S 618.057,79 (d.s. € 44.916,01) übergab der Erbe der Legatarin ein auf seinen Namen lautendes Sparbuch mit einer Einlage von € 44.916,00.

Mit dem bekämpften Bescheid setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, Wien gegenüber der Bw. Erbschaftssteuer in Höhe von € 9.741,07 fest.

Im Berufungsverfahren wird dagegen vorgebracht, dass sich die Ansprüche der Bw. aus einem notariellen Testament ableiten würden, in welchem die Erblasserin ausdrücklich angeordnet habe, dass der Testamentserbe einen Differenzbetrag zwischen S 2.400.000,00 und sonstigen, der Bw. vermachten endbesteuerten Wertpapierkonten "aus eigenem zu leisten" habe. Nicht angeordnet sei jedoch gewesen, dass diese Leistung mit einem Barbetrag zu erbringen sei.

In seinem Artikel mit dem Titel "Dispositionen über erbrechtliche Ansprüche" (Notariatszeitung 2001, Seite 117 ff) habe u.a. Taucher basierend auf die zur Frage der Endbesteuerung ergangenen Erkenntnisse von Verwaltungsgerichtshof und Verfassungsgerichtshof dezidiert klargestellt, dass bei einer Abrede, die zwecks Erfüllung eines Legatsanspruches getroffen wird, der Erfüllungsgegenstand als Erwerbsgegenstand zu betrachten ist, unabhängig davon, ob es sich dabei um einen Nachlassgegenstand handelt.

Weiters bringt die Bw. vor, dass ihr als leiblicher Nichte der Erblasserin gemäß § 7 ErbStG die Steuerklasse IV zukomme.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfall neben der beantragten Steuerklasse IV die Frage, ob für das vom Erben der Bw. auf Grund der Legatsberichtigungsvereinbarung an Zahlungs statt überlassene endbesteuerte Sparbuch die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zum Tragen kommt.

Auf Grund eines vom unabhängigen Finanzsenat durchgeföhrten Ermittlungsverfahrens ergab sich folgender Sachverhalt:

In ihrem in Form eines Notariatsaktes errichteten Testament vom 22. Juni 1998 setzte die Erblasserin ihren Großneffen M.B. zu ihrem Universalerben ein. Ihrer Nichte, der Bw.,

vermachte sie ihre Wertpapierkonten. Für den Fall, dass diese Wertpapierkonten zum Todestag nicht einen Saldo von zumindestens S 2,400.000,00 aufweisen sollten, erteilte sie ihrem Universalerben die Auflage, den Differenzbetrag auf S 2,400.000,00 aus eigenem zu leisten und stellte gleichzeitig fest, dass sich dieser bereits zusätzlich in einem weiteren Notariatsakt dazu verpflichtet habe.

In diesem Notariatsakt, ebenfalls vom 22. Juni 1998, übertrug die Erblasserin Herrn M.B. verschiedene Liegenschaften gegen diverse vom Übernehmer zu erbringende Leistungen und Verpflichtungen. Ein Teil der Gegenleistung bestand gemäß Punkt Viertens des Vertrages in der Verpflichtung des Übernehmers, den Differenzbetrag an die Vermächtnisnehmerin aus eigenem zu leisten.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Ein solcher Vertrag zugunsten Dritter setzt voraus, dass sich jemand eine Leistung an einen Dritten versprechen lässt.

Im Berufungsfall sind die Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG durch die Übergabe des Differenzbetrages in Form eines Sparbuches an die Bw. erfüllt. Denn in dem zwischen der Erblasserin und dem Erben abgeschlossenen Übergabsvertrag vom 22. Juni 1998 wurde vereinbart, dass ein Dritter, nämlich die Bw., mit dem Tod der Übergeberin deren Wertpapierdepots plus den Differenzbetrag erhalten sollte. Die Bw. hat somit unmittelbar mit dem Tod der Erblasserin einen Vermögensvorteil erworben, der daher auch der Erbschaftssteuer zu unterwerfen war.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG bleibt der todeswegige Erwerb von Kapitalvermögen steuerfrei, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster bis dritter Satz EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 unterliegen.

In seinen Erkenntnissen vom 25.2.99, B 128/97, vom 23.6.99, B 36/98 und vom 27.9.99, B 3026/97 hat der Verfassungsgerichtshof dazu dargetan, dass die Steuer auch dann abgegolten ist, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. Ebenso sei vorzugehen, wenn ein (Geld-)Vermächtnis mittels **endbesteuerten Nachlassvermögens** erfüllt wird. In all diesen Fällen hängt die Steuerfreiheit freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes, aus dem Nachlass stammendes Vermögen zugewendet wird.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofe vom 23.6.1999, B 36/98 heißt es dazu weiter:

".....Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet.

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 dem 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 Legates endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift".

Im Berufungsfall enthielt die Verlassenschaft nach P.P. neben den Wertpapierkonten lediglich endbesteuertes Vermögen in Höhe von insgesamt Euro 182,55.

Da entsprechend der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes die Erbschaftssteuerfreiheit des endbesteuerten Vermögens zur Gänze zum Tragen kommen soll und durch die Höhe des Legates der Erbanfall für Herrn M.B. überschuldet war, war dieser Betrag bei Berechnung der Erbschaftssteuer für die Bw. von der Bemessungsgrundlage abzuziehen.

Nicht von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden konnte jedoch der durch Übergabe eines Sparbuches entrichtete Differenzbetrag. Infolge des o.a. Vertrages zugunsten Dritter war der Erbe wohl verpflichtet, diesen Wert aufzubringen und an die Bw. zu übergeben. Doch stammte das an sich endbesteuerte Sparbuch im Berufungsfall unbestrittenweise nicht aus dem Nachlass der Erblasserin. Es handelte sich dabei somit nicht um endbesteuertes Nachlassvermögen, das der Bw. im Zuge der Legatsberichtigungsvereinbarung zugewiesen wurde.

Der Einwand der Bw., dass bei einer Abfindung von Pflichtteilsansprüchen bzw. Legatsansprüchen mit endbesteuertem Vermögen ebenfalls die Befreiung von der Erbschaftssteuer gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zum Tragen komme, musste daher im Berufungsfall ins Leere gehen, da sowohl nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes als auch nach der von der Bw. angesprochenen Literatur der Nachlass nur in jenem Umfang steuerfrei bleiben kann, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht.

Bezüglich des Vorbringens, dass die Bw. als Nichte der Erblasserin in die Steuerklasse IV einzureihen sei, wird der Berufung stattgegeben.

Es ergibt sich daher folgende Berechnung:

Wertpapiere (erbschaftssteuerfrei)		S	1.781.942,20
Differenzbetrag		+ S	618.057,79

Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-	S	6.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG (Wertpapierkonten und Sparkonten)	-	S	1.784.454,14
Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (abgerundet gemäß § 28 ErbStG S 609.540,00, das entspricht € 44.297,00)		S	609.545,65

Gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG ist die Steuer nach Abs. 1 in der Weise zu berechnen, dass von dem Wertbetrag des Erwerbes nach Abzug der Steuer nicht weniger erübriggt wird, als von dem höchsten Wertbetrag der nächstniedrigeren Stufe des Tarifes nach Abzug der nach dieser entfallenden Steuer:

steuerlicher Erwerb (abgerundet gemäß § 28 ErbStG)		S	609.540,00
davon 16 % laut entsprechender Tarifstufe gem. § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse IV)	-	S	97.526,40
somit verbleibt		S	512.013,60
höchster Wertbetrag der nächstniedrigeren Tarifstufe gem. § 8 Abs.1 ErbStG		S	600.000,00
davon 14 % entsprechend dieser Tarifstufe	-	S	84.000,00
somit verbleibt		S	516.000,00
steuerpflichtiger Erwerb, abgerundet		S	609.540,00
höchster Wertbetrag der nächstniedrigeren Tarifstufe nach Abzug der nach dieser entfallenden Steuer	-	S	516.000,00
Steuer gem. § 8 Abs. 2 ErbStG (entspricht 15,35 %)		S	93.540,00
		=	
		€	6.797,82

Darüber hinaus war der Berufung jedoch ein Erfolg zu versagen.

Wien, am 2. September 2004