



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des JK, Adr, vertreten durch Cerha Hempel Spiegelfeld Hlawati Partnerschaft von Rechtsanwälten, Rechtsanwaltskanzlei, 1010 Wien, Parkring 2, vom 27. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 3. April 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am xx.xx.2008 ist MF verstorben. Die Erblasserin hatte in ihrem Testament vom 24. November 2004 unter anderem mehrere Legate im Gesamtumfang von 13.250,00 € mit folgendem Wortlaut angeordnet:

*„Von meinen Sparguthaben erhalten“ ... einen Betrag von*

Lt. Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung vom 12. Jänner 2009 hat der Reinnachlass von MF insgesamt 805.393,10 € betragen. Im Nachlass haben sich auf drei Sparbüchern und dem Pensionskonto Guthaben in einem Gesamtumfang von 411.902,83 € befunden (welche im Sinne des § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG endbesteuert waren). Die Erben haben die Gerichtskommissärin zunächst beauftragt, den Legatären die ihnen vermachten Vermächtnisse von den erbl. Sparguthaben zu überweisen. Sodann sollte die Gerichtskommissärin sämtliche noch im Nachlass befindlichen Guthaben (Spar- und Kontoguthaben usw.) realisieren und

nach Begleichung von Grabpflegekosten und Abhandlungsgebühren den Rest zu gleichen Teilen an die Erben überweisen.

Aufgrund der letztwilligen Anordnung von MF hat auch JK als Vermächtnisnehmer einen Betrag von 1.450,00 € erhalten.

Mit Bescheid vom 3. April 2009 hat das Finanzamt für diesen Erwerb von Todes wegen Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von 187,60 € festgesetzt.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Berufung dem JK, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, vom 27. April 2009, weil das Legat aus Sparguthaben ausbezahlt worden sei, sodass die ErbSt abgegolten sei. Es schade der Begünstigung nicht, dass der ErbSt-Pflichtige nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sofern sich der Erwerb des Vermächtnisnehmers von endbesteuertem Vermögen ableite (VfGH vom 27. September 1999, B 3026/97).

In einer Beilage bestätigt die Gerichtskommissärin, dass sie die Legate lt. testamentarischer Anordnung von den Sparbüchern ausbezahlt habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2009 hat das Finanzamt die Berufung als unbedingt abgewiesen, weil das Legat nicht unmittelbar durch Übergabe eines der Erblasserin gehörigen Sparbuches erfüllt worden sei, sondern der Legatarin bloß ein vom Sparbuch abgehobener Betrag zugekommen sei.

Der Bw hat die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt.

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

Gemäß § 2 Abs. 1 Z1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) gilt als Erwerb von Todes wegen unter anderem der Erwerb durch Vermächtnis.

Ein Vermächtnis (Legat) ist eine letztwillige Zuwendung, die nicht in der Hinterlassung eines Erbteils, der sich auf den ganzen Nachlass bezieht, sondern nur in einer einzelnen oder in mehreren Sachen, einer Summe oder einem Recht besteht (§ 533 ABGB).

Nach der Befreiungsbestimmung gemäß § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG sind Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen von der ErbSt befreit, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Kapitalertragsteuer unterliegen.

Bei Legaten kommt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes die Befreiung nur zum Tragen, wenn Inhalt des Vermächtnisses ein endbesteueter Vermögenswert ist; handelt es sich hingegen um ein Geldvermächtnis, so ist das Vermächtnis nicht steuerfrei. (VwGH vom 17. Dezember 1998, 98/16/0364, und vom 31. März 1999, 99/16/0038).

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) ist die ErbSt jedoch nicht nur dann abgegolten, wenn endbesteuertes Vermögen als Vermächtnis ausgesetzt wurde, sondern auch dann, wenn ein (Geld-) Vermächtnis tatsächlich mittels endbesteuerten Nachlassvermögens erfüllt wird.

Erhält somit ein Legatar aufgrund einer ausdrücklichen erblasserischen Verfügung oder aufgrund von privatautonomen Regelungen (zB Legatsübereinkommen) konkrete endbesteuerte Vermögenswerte - etwa in Form der Übergabe eines erbl. Sparbuches -, dann steht dem Legatar die Steuerbefreiung im Ausmaß dieses von ihm erworbenen endbesteuerten Vermögens zu. Dem Erben bleibt die Begünstigung jedoch erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von Barvermächtnissen endbesteuertes Vermögen verwertet

Es ist somit für die erbschaftssteuerliche Beurteilung entscheidend, ob ein Barlegat unmittelbar durch die Übergabe eines dem Erblasser gehörenden Sparbuches an den Legatar erfüllt wird (dann Steuerfreiheit für den Erwerb des Legatars) oder ob das Sparbuch dem Erben verbleibt und dem Legatar bloß ein vom Sparbuch abgehobener Geldbetrag zukommt (in diesem Fall steht die Steuerbefreiung dem Erben zu).

Im Gegenstandsfalle ist aus dem Inhalt des Testamento vom 24. November 2004 nur erkennlich, dass die Erblasserin eine bestimmte Summe Geldes - konkret: "aus meinen Sparguthaben einen Betrag von 1.450,00 €" – ausgesetzt hat. Sie hat aber keine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (zB eines bestimmten bezeichneten Sparbuches mit der Nr. X bei der Bank Y) an den Bw getroffen. Soweit die Erblasserin das Legat auf einen Teil des vorhandenen Nachlasses (Sparguthaben) beschränkt hat, spricht man zivilrechtlich von einem „unechten Gattungsvermächtnis“, bei dem der Schuldner jedoch weiterhin beliebige Sachen aus der Gattung (Sparguthaben) leisten kann. Zieht man überdies in Betracht, dass mehrere Sparbücher vorhanden waren und die Legate im Verhältnis zum gesamten Sparvermögen gering waren, ist jedenfalls von einem Geldvermächtnis bzw. Barlegat auszugehen. Dem Bw ist lediglich ein "Realisat" aus endbesteuertem Vermögen zugekommen; die Sparbücher selbst sind den Erben verblieben und steht die Steuerbefreiung daher den Erben zu.

Dem Berufungsvorbringen ist entgegenzuhalten, dass der Gerichtshof in seinem von dem Bw zitierten Erkenntnis (VfGH vom 27. September 1999, B 3026/97) zunächst eben dies zum Ausdruck bringt:

*Danach gilt zunächst, dass die ErbSt insoweit abgegolten ist, 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. Ebenso ist schließlich 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 Vermögen zugewendet wird. Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet.*

Erst in weiterer Folge führt der VfGH aus:

*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.*

Zufolge dieser vom VfGH vertretenen Rechtsansicht kommt im Ergebnis die Steuerfreiheit immer nur einmal, jedoch in vollem Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung). Nur dann, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigt, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatare verbleiben, steht der Teil des Freibetrages gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben sozusagen nicht ausgenutzt werden kann (= überschießender Steuervorteil), den Legataren anteilig zu.

Im gegenständlichen Fall haben sich lt. Protokoll über die Verlassenschaftsabhandlung vom 12. Jänner 2009 die im Nachlass vorhandenen endbesteuerten Vermögenswerte auf insgesamt 411.902,83 € belaufen und hat der Reinnachlass 805.393,1 € betragen. Nach Erfüllung aller Vermächtnisse in Höhe von gesamt 13.250,00 € ist den Erben ein reiner Erbteil in Höhe von 792.143,10 € verbliegen. Dieser Erbteil übersteigt sohin den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens bei Weitem. Demnach kommt aber die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze den Erben zu. Die Steuerbefreiung wird bereits durch sie einmal im gesamten Umfang ausgenutzt, sodass für eine den Legataren, im Besonderen dem Bw zu gewährende Steuerbefreiung kein Raum bleibt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 13. September 2011