



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G.F., vertreten durch X, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 20. November 2003, xxx, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer gemäß §8 (1) ErbStG 1955 wird festgesetzt mit 7.313,00 Euro.

(20 % von einer Bemessungsgrundlage von 36.565,00 Euro.)

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 22. November 2002 ist Herr K.E.S. verstorben. Auf Grund des Testamentes vom 28. Oktober 2002 wurde der Nachlass mit Einantwortungsurkunde vom 30. Mai 2003 dem unbedingt erbserklärten Erben, Herrn E.G., eingewantwortet.

Daneben wurden diverse Barlegate ausgesetzt, darunter ein Barlegat von S 2.000.000,00, ds. € 145.345,00 an die Berufungswerberin (Bw), Frau G.F.

Wie dem Beschluss des Bezirksgerichtes Y vom 30. Mai 2003 zu entnehmen ist, wurde die Bw. ermächtigt, über die Guthaben von fünf Sparbüchern der y- Bank zu verfügen.

Mit Bescheid vom 20. November 2003 setzte das Finanzamt A hinsichtlich der Bw. die Erbschaftssteuer in Höhe von € 9.497,00 fest.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Eingewandt wurde, die Legatarin habe laut dem Beschluss des Verlassenschaftsgerichtes Punkt 4. das Verfügungsrecht über fünf Sparguthaben der y im Gesamtwert von € 39.861,94 erhalten.

Diese Sparguthaben seien bei der Erbschaftsbesteuerung für die Legatarin nicht berücksichtigt worden, obwohl Sparguthaben in dieser Form steuerfrei seien.

Nach Berechnung der Bemessungsgrundlage, abzüglich der Sparguthaben und des Freibetrages ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage von € 4.675,55. Die Berechnung in der Steuerklasse V ergäbe bei 14 % einen Betrag in Höhe von € 654,50.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2004 als unbegründet abgewiesen.

Ausgeführt wurde seitens des Finanzamt A , die Erbschaftssteuerbefreiung gemäß §15 Abs.1 Z17 ErbStG sei nur einmal, aber in vollem Umfang des Vorhandenseins der im Nachlass befindlichen endbesteuerten Vermögenswerte wirksam. Übersteige das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre und Pflichtteilsberechtigten verblieben, dann stehe der Teil der Steuerbefreiung, der vom Erben nicht ausgenützt werden könne (überschießender Steuervorteil), den Legatären und Pflichtteilsberechtigten anteilig zu. Der überschießende Steuervorteil stehe unabhängig davon zu, ob und in welchem Maße der Erbe zur Entrichtung des Legates oder zur Erfüllung des Pflichtteiles endbesteuertes Vermögen realisiere oder auf andere Nachlassgegenstände oder auf nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greife. Sodann wird die proportionale Aufteilung des überschießenden Vorteils dargestellt.

Dagegen wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§15 Abs.1 Z17 ErbStG (idF BGBl. I 133/2002) lautet:

"Steuerfrei bleiben außerdem...

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; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;

- von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes I.a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I;

- 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."

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der in der Bestimmung des §15 Abs.1 Z17 ErbStG als erstes genannten Erwerbe von Todes wegen ist nach dem Wortlaut, dass es sich um den Erwerb von Kapitalvermögen handelt, dessen Erträge einer besonderen Steuerabgeltung unterliegen. Da der Erblasser zugunsten der Bw. ein Barlegat angeordnet hat, hat die Bw. mit dem Ableben von Herrn K.E.S. einen Anspruch auf Auszahlung eines bestimmten Geldbetrages erworben. Eine derartige Geldforderung unterliegt keiner Steuerabgeltung im Sinne des Endbesteuerungsgesetzes, weshalb der Erwerb eines Barlegates nach dem Wortlaut der Befreiungsbestimmung nicht nach §15 Abs.1 Z17 ErbStG von der Erbschaftsteuer befreit ist.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist die Erbschaftssteuer jedoch nicht nur dann abgegolten, wenn endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wird. Abgegolten ist die Steuer auch dann, wenn ein (Geld-)Vermächtnis mittels endbesteuertem Nachlassvermögens erfüllt wird. Die Steuerfreiheit hängt freilich davon ab, ob dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird. Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw. sowie Punkt 4. des Beschlusses des Bezirksgerichtes Y vom 30.5.2003, yyy, worin die Bw. abhandlungsbehördlich ermächtigt wird, über fünf, dem Erblasser gehörende Sparbücher, frei zu verfügen, dass das Barlegat unmittelbar durch die Übergabe eines dem Erblasser gehörenden Sparbuches an die Legatarin erfüllt worden ist.

Deshalb steht im gegenständlichen Fall die Erbschaftssteuerbefreiung des §15 Abs.1 Z17 ErbStG für die Sparbücher, welche die Legatarin erhalten hat, dieser zur Gänze zu.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes muss außerdem im Ergebnis der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden 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 (vgl. ua. VfGH 27.9.1999, B 3026/97).

Der überschießende Steuervorteil, welcher - allerdings nach Abzug der fünf Sparbücher in geringerem Ausmaß - verbleibt, steht der Legatarin daher darüber hinaus anteilig zu.

Einer Berechnung wie in der Berufung angestrebt kann hingegen nicht gefolgt werden, denn dann würden nämlich von einer Bemessungsgrundlage, welche den überschießenden Steuervorteil inklusive der, der Legatarin zugekommenen Sparbücher anteilig bereits berücksichtigt, nochmals die erhaltenen Sparbücher abgezogen werden, womit die Begünstigung bei der Legatarin damit praktisch doppelt zum tragen käme.

Es ergibt sich somit folgende neue Berechnung:

Endbesteuertes Vermögen:	€ 227.504,57
Sparbücher Legatarin	<u>- € 39.861,94</u>
	€ 187.642,63
Erbanteil wie bisher	<u>- € 101.632,85</u>
überschießender Steuervorteil	€ 86.009,78
Proportionale Aufteilung auf das Legat:	
$181.681,00:86.009,78=$	$145.345,00:x$
$x=68.807,91$ (überschießender Steuervorteil anteilig)	
Legat	€ 145.345,00
überschießender Steuervorteil anteilig	- € 68.807,91
Sparbücher Legatarin	- € 39.861,94
FB gemäß §14 Abs.1 ErbStG	<u>- € 110,00</u>
steuerpflichtiger Erwerb	€ 36.565,15
Bemessungsgrundlage gerundet gemäß §28	
ErbStG	€ 36.565,00 x 20 %
gemäß §8 Abs.1 ErbStG (StKI V)	€ 7.313,00

Der Berufung war daher teilweise statt zu geben.

Wien, am 6. November 2006