

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des T.O., in W., vom 2. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. Jänner 2005 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der am 21. August 2003 verstorbene H.O. hat mit Testament vom 17. August 2001 seine Ehegattin zur Alleinerbin berufen. Seine Kinder setzte er auf den gesetzlichen Pflichtteil. Im Rahmen der gerichtlichen Verlassenschaftsabhandlung erstattete die Ehegattin des Erblassers das eidesstättige Vermögensbekenntnis, wobei im Rahmen der Nachlassaktivia ein Einfamilienhaus, ein PKW, Kunstgegenstände und Hausrat, nicht jedoch endbesteuertes Vermögen angeführt ist. Mit Einantwortungsurkunde vom 2. März 2004 wurde der erblasserischen Witwe der Nachlass zur Gänze eingeantwortet und die Einverleibung des Eigentumsrechtes an der erblasserischen Liegenschaft für die Alleinerbin bewilligt.

Am 29. Oktober 2004 schlossen die Alleinerbin und der Berufungswerber ein Pflichtteilsübereinkommen, worin sich die Alleinerbin verpflichtet, zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches des Berufungswerbers an diesen einen Betrag von insgesamt

EUR°40.000,00- zu leisten, der binnen 8 Tagen zur Zahlung fällig ist.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 26. Jänner 2005 wurde dem Berufungswerber vom vorgenannten Pflichtteil in Höhe von EUR 40.000,00 Erbschaftssteuer vorgeschrieben, wobei bei dieser Vorschreibung noch zusätzlich Vorerwerbe aus dem Jahre 1998 bzw. 1999 in Form von Geldzahlungen unter Anwendung des § 11 ErbStG Berücksichtigung fanden.

Der Berufungswerber legte fristgerecht Berufung ein mit der Begründung, dass es sich beim Erwerb aus dem Jahre 1998 um eine mittelbare Liegenschaftsschenkung handle, daher der Einheitswert zum Ansatz zu kommen habe, und der Erwerb aus dem Jahre 1999 eine Zuwendung eines Sparbuches betrifft, welche gemäß § 15 Abs 1 Z 19 ErbStG von der Schenkungssteuer befreit wäre.

In der Berufungsvorentscheidung vom 23. März 2005 wurde dem Berufungsbegehren in diesen Punkten stattgegeben und bei der Bemessung der Erbschaftssteuer vom Pflichtteil in Höhe von EUR 40.000,00 lediglich ein Vorerwerb in Höhe des anteiligen Einheitswertes mitberücksichtigt.

Im dagegen eingebrochenen Vorlageantrag wendete der Berufungswerber ein, dass der geltend gemachte Pflichtteil von EUR 40.000,00 gemäß § 2 iVm § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG steuerfrei wäre.

In einem mit der gefertigten Behörde geführten Telefonat brachte der Berufungswerber ergänzend vor, dass "der Pflichtteil vom Einheitswert zu bemessen wäre, da eine Immobilie geerbt worden sei."

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Rechtsnatur des Pflichtteils:

"Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe. Sein Anspruch ist eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld, jedoch kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses; der Noterbe ist also einem Gläubiger gleichzuhalten (vgl. Fellner Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Aufl., § 2 ErbStG, Rz 38 und dort referierte Literatur und Judikatur).

Der Gleichheitssatz verlangt keine allgemeine Gleichbehandlung von Pflichtteilsberechtigten und Erben. Nichts hindert den Gesetzgeber, Pflichtteilsberechtigten – anders als den am Nachlass selbst berechtigten Erben – nur einen Anspruch (gegen die Erben) auf Zahlung einer Geldsumme einzuräumen (vgl. VfGH vom 6.12.1990, B 175/90).

Der Berufungswerber zieht im Vorlageantrag die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG an, welche wie folgt lautet:

"Steuerfrei bleiben 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 BGBI. 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 (BGBI. I 2003/71 ab 21.8.2003)".

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der in der Bestimmung des § 15 Abs 1 Z 17 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 den Berufungswerber auf den Pflichtteil beschränkt hat, hat Letzterer mit dem Tod des Erblassers und Geltendmachung des Pflichtteils einen Anspruch auf Auszahlung eines Geldbetrages erworben. Eine derartige Geldforderung unterliegt keiner Steuerabgeltung im Sinne des Endbesteuerungsgesetzes, weshalb der Erwerb des Pflichtteils nach dem Wortlaut der Befreiungsbestimmung nicht nach § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG von der Erbschaftssteuer 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. Die Erbschaftssteuer ist auch dann im Sinne des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG abgegolten, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. Die Steuerfreiheit hängt jedoch nach Auffassung des VfGH davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird (vgl. VfGH vom 27.9.1999, B 129/97, B 130/97, B 132/97 und B 3026/97, B 3027/97, und vom 10.6.2002 B 1171/99).

Im Pflichtteilsübereinkommen wurde die Bezahlung eines Betrages von EUR 40.000,00, nicht jedoch die Zuwendung endbesteuerten Vermögens zur Abgeltung des Pflichtteils vereinbart. Da sich überdies lt. eidesstättigem Vermögensbekenntnis im Nachlassvermögen kein endbesteuertes Vermögen befindet, steht dem Berufungswerber im Gegenstandsfall die Erbschaftssteuerbefreiung des § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG im Sinne der oben zitierten höchstgerichtlichen Judikatur nicht zu. Deshalb kann der Berufungswerber auch keinen überschießenden Steuervorteil (vgl. VfGH vom 25.2.1999, B 128/97) für sich in Anspruch nehmen, da dieser im Nachlass enthaltenes endbesteuertes Vermögen voraussetzt.

Zum im Rahmen des Berufungsverfahrens durch den Berufungswerber vorgebrachten Einwand, der Pflichtteil wäre vom Einheitswert zu bemessen, da eine Immobilie geerbt worden wäre und es überdies zu einer Doppelbesteuerung käme, ist folgendes festzuhalten: Jeder Einzelne einen Tatbestand im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes erfüllende Erwerb unterliegt als selbständiger Steuerpflichtiger Vorgang für sich der Steuer; die Steuer entsteht für jeden einheitlichen Rechtsübergang jeweils mit der Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes. Daran ändert auch nicht die Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG, da diese Bestimmung lediglich der Berechnung der Steuer dient, über den Steuertatbestand aber keine Aussage trifft (vgl. Fellner Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- u. Schenkungssteuer, 10. Auflage, § 1 ErbStG, Rz 60a und u.a. VwGH vom 28.9.2000, 2000/16/0327, VwGH vom 26.1.1995, 94/16/0058, 0059).

Der Erwerb der Mutter des Berufungswerbers und Alleinerbin ist als Erwerb durch Erbanfall (vgl. § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG) zu qualifizieren, wobei hier die Verbindlichkeiten aus den geltend gemachten Pflichtteilsrechten gemäß § 20 Abs. 6 leg. cit. Berücksichtigung finden konnten. Der berufungsgegenständliche Erwerbsvorgang ist jedoch unter den Tatbestand des Erwerbs auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches zu subsumieren (vgl. § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG).

Da überdies die erblasserische Liegenschaft zur Gänze der Alleinerbin eingeantwortet worden war, kann sich auch nicht die Rechtsfrage der Abgeltung eines Pflichtteilsanspruches durch Einräumung von Eigentum an einer Nachlassliegenschaft ergeben.

Vielmehr ist die Erbschaftssteuer auf den Pflichtteil als Geldforderung vom Nominalbetrag von EUR 40.000,00 gemäß Pflichtteilsübereinkommen vom 29. Oktober 2004 zu bemessen.

Hinsichtlich des Wertansatzes bei Anwendung der Zusammenrechnungsvorschrift des § 11 ErbStG betreffend frühere Erwerbe war der Berufung Folge zu geben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Berechnung der Erbschaftssteuer:

Steuer für den Gesamterwerb: gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Gesamterwerb

in Höhe von 40.133,00 €-----1.404,66 €

zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke des Gesamterwerbs

in Höhe von 2.333,00 € -----46,66 €-----1.451,32 €

Anrechenbare Steuer für den früheren Erwerb:

gemäß § 8 Abs.1 ErbStG (Steuerklasse I) 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen früheren Erwerb

in Höhe von 133,00 €-----	2,66 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs.4 ErbStG 2 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke des früheren Erwerbes	
in Höhe von 2.333,00 €-----	46,66 €-----49,32 €

Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)-----	1.402,00 €
--	------------

Die Bemessungsgrundlage(n) wurde(n) wie folgt ermittelt:

Gesamterwerb:

- Erwerb von Todes wegen: Pflichtteil -----	40.000,00 €
- Erwerb vom 31. Dezember 1998: Wert der Grundstücke-----	2.333,38 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG -----.-2.200,00 €	

steuerpflichtiger Gesamterwerb -----	40.133,38 €
--------------------------------------	-------------

Grundstücke des Gesamterwerbs:

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert) -----	2.333,38 €
---	------------

Früherer Erwerb: Wert der Grundstücke

(steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)-----	2.333,38 €
---	------------

Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG-----	.-2.200,00 €
---	--------------

steuerpflichtiger früherer Erwerb-----	133,38 €
--	----------

Die Differenz zwischen der nunmehr festgesetzten Erbschaftssteuer und der lt. Berechnung in der Berufung ausgewiesenen Erbschaftssteuer liegt in der Berücksichtigung des sogenannten Grunderwerbsteueräquivalentes gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG.

Salzburg, am 10. April 2006