



Berufungsentscheidung

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach der im August 2005 verstorbenen Erblasser1 ist Herr Erblasser2 pflichtteilsberechtigt. Herr Erblasser2, vertreten durch seinen Sachwalter, hat erklärt, seinen Pflichtteilsanspruch geltend zu machen. Herr Erblasser2 ist im März 2006 nachverstorben.

Frau Erbin, die Berufungswerberin, hat in der Verlassenschaft nach Erblasser2 zum gesamten Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben und wurde ihr mit Einantwortungsbeschluss vom 2. Mai 2007 die Verlassenschaft zur Gänze eingewantwortet. In dem in der Verlassenschaft nach Erblasser2 errichteten Inventar vom 24. August 2006 wurde der Pflichtteil nach der vorverstorbenen Erblasser1 mit € 86.500,-- bewertet. Mit dem Pflichtteilsbedeckungsübereinkommen vom 13. September 2006 wurde der Pflichtteil in der Form berichtet, dass dafür Sparbücher aus der Verlassenschaft nach Erblasser1 an die Berufungswerberin übergeben wurden.

Für diesen Erwerbsvorgang wurde der Berufungswerberin 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.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955](#) (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06-15 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBl. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden ist. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinne – gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Der Erbschaftssteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche nach § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen, soweit nicht einer der in den nachfolgenden lit. a bis h angeführten Sondertatbeständen in Betracht kommt, mit dem Tod des Erblassers. Sondertatbestände im Sinn der lit. a bis h liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend, das ist bei Erwerben von Todes wegen in Verbindung mit § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG der Zeitpunkt des Todes des Erblassers.

Zum Pflichtteil wird in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz in Rz 38 zu § 2 ausgeführt:

„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. Diese ursprünglich strittige Frage wurde durch das Hofdekret vom 31. Jänner 1844, JGS 781 klargestellt (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht¹² II 503; Ehrenzweig/Kralik³ 309; OGH vom 21. Februar 1996, 7 Ob 502/95, NZ 1996, 309; VwGH vom 12. Dezember 1951, Slg 509/F; vorn 30. November 1955, Slg 1312/F, vom 24. September 1979, 1316/78, vom 27. Juni 1994, 93/16/0129, 0130, und vom 27. Jänner 1999, 98/16/0365).

Das Hofdekret JGS 781/1844 wurde zwar durch das erste Bundesrechtsbereinigungsgesetz, BGBl I 1999/191, außer Kraft gesetzt. Dadurch trat aber eine Änderung der Rechtsnatur des Pflichtteilsanspruches nicht ein, weil der Geldpflichtteil ‚im Erbrecht - und wohl auch im gewohnheitsrechtlichen Bewusstsein der Normadressaten - so fest verwurzelt ist, dass daran weiterhin festzuhalten ist‘ (OGH vom 6. Dezember 2000, 7 Ob 202/00g).

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 (VfGH vom 6. Dezember 1990, B 175/90).

Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich also um einen schuldrechtlichen Anspruch (VwGH vom 30. November 1972, 550/72, und vom 27. Juni 1994, 93/16/0129, 0130). Der Pflichtteilsberechtigte hat gegen den Erben ein Forderungsrecht auf Auszahlung eines Geldbetrages in der Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass, auf das die Vorschriften über die Schuldverhältnisse Anwendung finden (OGH vom 30. Jänner 1976, 7 Ob 509/76, NZ 1977, 124).

Der bloß in einer Geldforderung bestehende Pflichtteilsanspruch entsteht grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers, kann aber unmittelbar nach Kundmachung des letzten Willens erhoben werden, weil der Anspruch ab diesem Zeitpunkt fällig ist (OGH vom 24. April 2003, 3 Ob 98/02m, NZ 2003, 336).

Der Noterbe hat - es sei denn, dass ihm der Pflichtteil gemäß § 774 ABGB in Gestalt eines Erbteiles hinterlassen worden wäre - keinen Anspruch auf verhältnismäßige Anteile an den einzelnen zur Verlassenschaft gehörigen beweglichen und unbeweglichen Sachen, sondern

nur auf den nach der gerichtlichen Schätzung berechneten Wert seines Erbteiles. Dieser Pflichtteilsanspruch ist eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld, jedoch kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses. Der Pflichtteilsberechtigte ist Gläubiger der Verlassenschaft und kann als solcher unter anderem keine Erbantrittserklärung abgeben (vgl. VwGH je vom 30. November 1972, 549/72, und 550/72, sowie vom 25. Februar 1993, 91/16/0010).

Nach der Rechtsprechung des OGH war das angeführte Hofdekret, laut welchem der Noterbe keinen Anspruch auf verhältnismäßige Anteile an den einzelnen zur Verlassenschaft gehörigen Sachen hat, sogar dann anzuwenden, wenn dem Noterben der Pflichtteil zwar nicht unter diesem Namen, aber mittels eines denselben nicht übersteigenden Erbteils hinterlassen wurde, ohne dass der Erblasser ausdrücklich erklärt oder auf unzweideutige Weise seine Absicht zu erkennen gegeben hätte, dass dem Noterben ein Anspruch auf alle oder einzelne zur Verlassenschaft gehörige bewegliche oder unbewegliche Sachen zustehen solle (vgl. VwGH je vom 30. November 1972, 549/72 und 550/72)."

Der Anspruch des Pflichtteilsberechtigten stellt eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasses in Geld dar, nicht jedoch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses. Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen Anspruch auf Auszahlung eines entsprechenden Wertes in Geld. Daraus folgt, dass Gegenstand des Erwerbes eine Geldforderung, nicht aber ein bestimmtes Nachlassvermögen ist.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, welcher Vermögenswert zum Todeszeitpunkt bestanden hat; eine Geldforderung, die keinen Freibetrag nach § 15 ErbStG zur Folge hat, oder dem Erblasser zurechenbare freibetragsfähige Sparbücher.

Die Zusammensetzung des Nachlassvermögens ist bei der Berücksichtigung der Freibeträge bedeutsam. Erwerbe von Kapitalvermögen bleiben nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG steuerfrei, 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 EStG 1988 idF BGBl. 1993/12 unterliegen.

Soweit § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG auf einkommensteuerrechtliche Bestimmungen verweist, ist im Erbschaftssteuerverfahren nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob die Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers aus dem erblasserischen Kapitalvermögen der Steuerabgeltung unterliegen. Im gegebenen Fall ist somit darauf abzustellen, wem im Zeitpunkt des Todes einkommensteuerrechtlich die Kapitalerträge zuzurechnen sind und wer daher Schuldner einer von diesen Kapitalerträgen abzuführenden Kapitalertragsteuer wäre (vgl. VfGH 22.6.2005, [B 1349/04](#)).

Zum Zeitpunkt des Todes des Herrn Erblasser² bestand aus dem Titel des Pflichtteilsanspruches gegenüber der Verlassenschaft nach Frau Erblasser¹ eine Forderung. Diese Forderung stellt nicht einen Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses dar, sondern einen Anspruch auf Auszahlung eines entsprechenden Wertes in Geld. Daraus folgt

für den gegenständlichen Fall, dass Gegenstand des Nachlasses nach Herrn Erblasser2 eine Geldforderung und nicht ein nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG befreites Kapitalvermögen ist.

Auch wenn nach dem Todestag des Herrn Erblasser2 dieser Pflichtteilsanspruch mit dem Pflichtteilsbedeckungsübereinkommen in der Form berichtigt wird, dass zur Berichtigung des Pflichtteils Sparbücher übergeben wurden, ändert das nichts daran, dass zum Todestag des Herrn Erblasser2 eine Geldforderung bestanden hat. Zu Folge des in § 18 ErbStG normierten Stichtagsprinzips können nach dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden (vgl. VwGH 9.9.1988, [87/16/0123](#)). Auch Änderungen im Umfang des Erwerbes bzw. in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 19.5.1988, [86/16/0203](#)).

Bei der gegenständlichen Pflichtteilsforderung handelt es sich um eine Geldforderung auf Grund des in der Verlassenschaft nach Frau Erblasser1 geltend gemachten Pflichtteiles. Mit dem Monate nach dem Todestag des Herrn Erblasser2 abgeschlossenen Pflichtteilsbedeckungsübereinkommen wurde vereinbart, dass von der Alleinerbin nach Frau Erblasser1 der Berufungswerberin zur Bedeckung des Pflichtteilsanspruchs Sparbücher aus dem Nachlass der Frau Erblasser1 übergeben werden. Bei diesen Sparbüchern handelt es sich nicht um solche, welche sich zum Todeszeitpunkt des Herrn Erblasser2 in dessen Besitz befunden haben. Diese Sparbücher stellen im Zeitpunkt des Todes des Herrn Erblasser2 zweifellos kein Vermögen dar, dessen Kapitalerträge einkommensteuerrechtlich ihm zuzurechnen waren. Herr Erblasser2 kam zum Zeitpunkt seines Todes auch nicht als Schuldner einer von den Erträgen dieser Sparbücher allenfalls resultierenden Kapitalertragsteuer in Betracht.

Hinsichtlich des Pflichtteilsanspruches des Herrn Erblasser2 war zu seinem Todestag kein endbesteuertes Vermögen im Sinn des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG vorhanden. Demgemäß konnte die beantragte Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht zum Tragen kommen.

Nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG wollte der Gesetzgeber nur solche Sparbücher – im gegenständlichen Fall wurde der Pflichtteil erst Monate nach dem Todestag des Herrn Erblasser2 durch Hingabe von Sparbüchern berichtigt - von der Erbschaftssteuer befreien, welche sich zum Todestag im Vermögen des Erblassers befunden haben und er für die aus den Erträgen dieser Sparbücher anfallende Kapitalertragsteuer auch als Schuldner in Betracht kommt 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 kommt. Jene Sparbücher, mit denen der Pflichtteil abgegolten wurde, befanden sich zum Todestag des Herrn Erblasser2 nicht in seinem Besitz und kam er

auch nicht als Schuldner der Kapitalertragsteuer für die Erträge aus diesen Sparbüchern in Frage.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. August 2011