

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache der Bf , vertreten durch Dr. V über die Beschwerde gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. Oktober 2010, betreffend Erbschaftssteuer ErfNr. **** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Am ****2008 verstarb Frau Dipl. Ing. E. Zu ihrem Nachlass wurden widersprechende Erbantrittserklärungen abgegeben und die Beschwerdeführerin (Bf) sowie weitere Personen machten Legatsansprüche geltend.

Mit Vergleich vom 22.12.2009 wurde das Erbrecht der erbl. Schwester anerkannt. Diese hatte sich im Gegenzug jedoch u.a. dazu verpflichtet, der Bf und weiteren Personen die Guthabensforderung der Verlassenschaft gegen die XBank betreffend das Sachwalter Konto der ehemalige Sachwalterin zu übereignen, der Bf jedoch nur in Höhe eines Teilguthabens von € 35.612,32 .

Die Verlassenschaft wurde der Alleinerbin zur Gänze eingewantwortet. Im Einantwortungsbeschluss vom 29.1.2010 war unter Pkt 3. auszugsweise verfügt:

"Über nachstehende Vermögenswerte ist die erbl. Schwester Dr. B, vertreten durch ungeachtet einer etwaigen Sperre und Klausel frei verfügungsermächtigt bzw. berechtigt, in die entsprechenden erbl. Rechte einzutreten.
a.) Guthaben bei der XBank reg. Gen. m.b. H. zu Kontonr: 3, (Sachwalterkonto der ehemaligen Sachwalterin Dr. F)

....."

Mit Bescheid vom 28.10.2010 erhob das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel für den Erwerb von Todes wegen nach Frau Dipl. Ing. E Erbschaftssteuer in Höhe von € 7.840,- und führte in der Begründung aus:

"ein überschießender Steuervorteil nach § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG war nicht zu berücksichtigen".

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Diese wendet sich dagegen, dass das Finanzamt hinsichtlich der Guthabensforderung der Verlassenschaft in Höhe von € 35.612,32 gegen die XBank die Befreiung des § 15 Abs 17 ErbStG nicht gewährt hatte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Februar 2011 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und begründete die Entscheidung folgendermaßen:

"Erfüllt der Erbe die Ansprüche der Legatäre nicht durch Hingabe konkreten endbesteuerten Vermögens (zB Hingabe eines erbl Sparbuches), sondern mit realisierten Vermögenswerten, dann steht die Steuerbefreiung ausschließlich dem Erben zu. Nur dann, wenn das im Nachlass enth endbesteuerte Vermögen die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre und Pflichtteilsberechtigten verbleibenden Vermögenswerte übersteigt, steht der vom Erben nicht ausgenützte Freibetrag nach S 15(1)17 ErbstG den Legatären zu (vgl UFS 12.1.06, RV/0374-I/05). Diese Rechtsansicht—sie wird auch vom BMF geteilt (BMF V 29.8.2000, 10 3230/3—IV/10/00)— ist auf den gegenständlichen Fall anwendbar. Der Erbin wurde mittels Einantwortungsbeschluss das Verfügungsrecht über die erbl Sparguthaben eingeräumt. Dass die Erbin aus den vorhandenen endbesteuerten Vermögenswerten die im Vergleich vereinbarten Zahlungen tätigt, bewirkt noch nicht, dass dadurch die Steuerfreiheit auf Seite der Berufungswerberin gegeben ist. Der BW steht lediglich ein allenfalls vorhandener "Überschuss" quotenmäßig zu. Im gegenständlichen Fall hat sich kein anrechenbarer Überschuss ergeben. Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen."

Mit Schriftsatz vom 31. März 2011 stellte die Bf. daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Bf führte unter Hinweis auf das Erk des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.9.2006, Zl. 2006/16/0047 aus:

„Die Einschreiter waren Legatäre nach der Erblasserin. Sie hätten eine Liegenschaft nicht unerheblichen Wertes erhalten sollen. Nach dieser letztwilligen Verfügung hat die Erblasserin allerdings noch andere letztwillige Verfügungen erlassen, hinsichtlich deren rechtlicher Wirksamkeit völlig differente Ansichten bestanden haben. Es kam daher zu dem am 22.12.2009 vor dem Bezirksgericht A abgeschlossenen Vergleich, mit welchem die unterschiedlichsten Erb-, Pflichtteils- und Legatsansprüche der am Verfahren beteiligten Parteien bereinigt wurden.

Nach dem Akteninhalt hat zum erblasserischen Vermögen - unter anderem - das bei der XBank geführte Konto Nr. 3 gehört. Unstrittig ist, dass es sich dabei um ein „endbesteuertes Guthaben“ gehandelt hat.

*Im zitierten Vergleich verpflichtet sich die Alleinerbin, Frau Dr. B, an die Einschreiter „die Guthabensforderungen der Verlassenschaft nach der am ****2008 verstorbenen DI E, gegen die XBank betreffend das Sachwalterkonto der ehemaligen Sachwalterin Dr. F, Konto Nr. 3, aber nur in Höhe eines Teilguthaben von jeweils € 35.612,32 sowie jeweils in ihren Besitz und Eigentum zu übertragen.*

Gemäß Punkt 3. b) überträgt und übergibt Dr. B ausdrücklich insbesondere auch mit Wirkung gegenüber der XBank „die Guthabensforderungen der Verlassenschaft gegen die XBank betreffend das SW-Konto der ehemaligen SW Dr. F, Konto Nr. 3 in Höhe eines Teilguthabens von je € 35.612,32 an Bff und Bf.

Festgehalten wird, dass diese "Übertragung tatsächlich in dieser Form stattgefunden hat. Damit ist aber evident, dass hier nicht etwa der Fall vorliegt, dass der Erbe ihm zugekommene Sparguthaben oder Girokontoguthaben (oder andere Vermögenswerte) realisiert und aus dem Realisat die Forderungen der Einschreiter befriedigt hätte, sondern dass den Einschreibern direkt und unmittelbar endbesteuertes Vermögen der Erblasserin zugekommen ist.“

Nun war die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und es ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen. Es ist die Rechtssache somit als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das Bundesfinanzgericht hat Einsicht genommen in den Bemessungsakt des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ErfNr. **** und dabei festgestellt:

Die Erblasserin ist am ****2008 verstorben. Sie hat verschiedene letztwillige Verfügungen hinterlassen, aus denen sich ihre letztwilligen Absichten nicht eindeutig erkennen ließen. Es kam daher zu einem am 22.12.2009 vor dem Bezirksgericht Y zur Zahl 2 A 1 abgeschlossenen Vergleich, mit welchem die unterschiedlichen Erb-, Pflichtteils- und Legatsansprüche der am Verfahren beteiligten Parteien bereinigt wurden.

Mit Einantwortungsbeschluss vom 29. Jänner 2010 wurde die Verlassenschaft der Schwester Dr. B zur Gänze eingantwortet.

Im oben zitierten Vergleich verpflichtet sich die Alleinerbin, Frau Dr. B, u.a. die Guthabensforderung der Verlassenschaft nach der am ****2008 verstorbenen DI E, gegen die XBank betreffend das Sachwalterkonto der ehemaligen Sachwalterin Dr. F, Konto Nr. 3, an 4 Personen jeweils in Höhe eines Teilguthabens zu übertragen.

In Pkt 5.) des Vergleiches war hinsichtlich des Sachwalterkontos festgehalten, dass die Erbin den Berechtigten die Möglichkeit der Auszahlung der ziffernmäßig in dieser Vereinbarung angeführten Teilguthabens an die Forderungsberechtigten gewährleistet. Sollten sich durch künftige Abbuchungen von diesem Konto auf diesem kein ausreichendes Guthaben mehr zur Befriedigung der Ansprüche der 4 Forderungsberechtigten ergeben, so ist das vorhandene Kontoguthaben zwischen diesen aliquot zu teilen und der dann noch offene Fehlbetrag binnen 30 Tagen nach urkundlicher Bescheinigung desselben durch auch nur einen der Forderungsberechtigten gegenüber Dr. B, von dieser durch aliquote Zahlungen an alle vier Berechtigten auszugleichen. Diese Ausgleichspflicht reduziert sich jeweils um jenen Betrag, den der oder die betreffende Berechtigte Dr. B zum Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses aufgrund dieser Vereinbarung fällig schuldet.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, 1. Teilstrich, idF BGBl. I 2003/71 ab 21.8.2003, bleiben Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gem. § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 (Kapitalertragsteuer) unterliegen, steuerfrei.

Nach der vom Verfassungsgerichtshof entwickelten Rechtsprechung hat bei Legataren (und Pflichtteilsberechtigten) im Ergebnis der Nachlass in dem Umfang steuerfrei zu bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Die Befreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG hat bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung zu kommen (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung), dh. die Steuerfreiheit kommt immer nur einmal, jedoch im vollen Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen.

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes können Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer einen allfälligen 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).

Basierend auf dieser Rechtsansicht hat auch der VwGH im Erkenntnis vom 26.9.2006, 2006/16/0047, ausgeführt:

„Die Erbschaftssteuer ist insoweit abgegolten, als ein (Geld-) Vermächtnis mittels endbesteuerten Nachlassvermögens erfüllt wird. Die Steuerfreiheit hängt freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird (Hinweis VfGH E 25. Februar 1999, B 128/97, und VfGH E 27. September 1999, B 3026/97, B 3027/97). Übersteigt 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

jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht (VfGH 25.2.1999, B 128/97, 7.6.1999, B 318/97 bis B 36/98).“

Zusammenfassend steht dem Legatar die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG dann zu,

- a.) wenn endbesteuertes Vermögen als Legat ausgesetzt ist.
- b.) wenn ein Legat vom Erben durch Übergabe von - aus dem Nachlass stammenden und konkret bezeichneten - endbesteuerten Vermögen erfüllt wird.
- c.) wenn ein überschießender Steuervorteil vorliegt, d.h. dass das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des vom Erben zu versteuernden Vermögens übersteigt, sodass nach dem Grundsatz, wonach die Steuerbefreiung des endbesteuerten Vermögens einmal zur Gänze zum Tragen kommen muss, der die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage der Erben übersteigende Betrag an endbesteuerten Vermögen von den Legataren in Anspruch genommen werden kann, unabhängig davon, welches Vermögen ihnen tatsächlich zugekommen ist.

Im gegenständlichen Fall steht unbestritten fest, dass die Erblasserin in keiner Weise eine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (zB eines bestimmt bezeichneten Sparbuches) an die Bf getroffen hätte.

Durch die Einantwortung des gesamten Nachlasses an die Erbin fielen dieser u.a. auch alle endbesteuerten Vermögensteile zu. Auf Grund des mit der Erbin abgeschlossenen Vergleiches erhielt die Bf gemeinsam mit 3 anderen Personen einen Anspruch auf einen Teil eines Bankguthabens, wobei in Pkt 5. Des Vergleiches konkretisierend festgestellt wurde, dass die Erbin den Berechtigten zwar die Möglichkeit der Auszahlung der ziffernmäßig in dieser Vereinbarung angeführten Teilguthaben an die Forderungsberechtigten gewährleistet, für den Fall der nichtausreichenden Deckung des Kontos sie aber entsprechende Ausgleichszahlungen zu tätigen habe.

Nun hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 13.1.2006, RV/0375-I/05 verwiesen. Hier lautete die Verfügung im Testament: "... aus meinem Sparvermögen vermache ich einen Geldbetrag von...",

Dazu führte der Unabhängigen Finanzsenat aus:

"Erhalten Legatare oder Pflichtteilsberechtigte aufgrund einer ausdrücklichen erblasserischen Verfügung oder aufgrund von privatautonomen Regelungen (Pflichtteils- oder Legatsübereinkommen) konkrete endbesteuerte Vermögenswerte - in Form etwa der Übergabe eines erbl. Sparbuches - dann steht den Erwerbern (Legataren oder Pflichtteilsberechtigten) die Steuerbefreiung im Ausmaß dieses von ihnen erworbenen endbesteuerten Vermögens zu.

Im Gegenstandsfalle ist - entgegen dem diesbezüglichen Berufungsvorbringen - aus dem eingangs dargelegten Inhalt des Testamentes vom 20. März 2001, Punkt IV.b), nicht erkenntlich, dass der Erblasser ausdrücklich eine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (zB eines bestimmt bezeichneten Sparbuches mit der Nr. X bei der Bank X) an den Bw getroffen hätte, sondern hat er

vielmehr eine bestimmte Summe Geldes ausgesetzt, konkret "einen Barbetrag von S 200.000 aus meinem Sparvermögen". Es handelt sich sohin eindeutig um die Verfügung eines Geldvermächtnisses bzw. Barlegates. Damit übereinstimmend wird auch im Testamentserfüllungsausweis Punkt B) 2. nochmals festgehalten, der Bw erhalte aus dem Sparvermögen des Verstorbenen einen "Geldbetrag" von S 200.000 = € 14.534,57; die Erbin werde dieses "Geldlegat" dem Bw aus dem vorhandenen Bankvermögen zukommen lassen, womit wiederum nur dem Willen des Erblassers entsprochen wurde, dass die Abgeltung des verfügbaren Bargeldlegates aus dem Realisat des endbesteuerten Nachlassvermögens zu erfolgen hat.

Wenn daneben im Testamentserfüllungsausweis noch ausgeführt wird, die Erbin werde in Erfüllung dieses Geldlegates dem Bw "gegebenenfalls ein entsprechendes Konto des Verstorbenen" überlassen, so ist auch in dieser - insbesondere hinsichtlich der konkreten Benennung welchen Kontos bei welchem Bankinstitut - völlig unbestimmten Zusage der Erbin in keinsten Weise etwa die Überlassung eines konkreten endbesteuerten Vermögenswertes an den Bw zu erblicken.

Erfüllt aber der Erbe die Ansprüche der Legatäre nicht durch Hingabe konkreten endbesteuerten Vermögens (zB Hingabe eines erbl. Sparbuches), sondern mit realisierten endbesteuerten Vermögenswerten, dann steht die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ausschließlich und zur Gänze dann allein dem Erben zu, wenn ihm nach Erfüllung aller Legatsansprüche Vermögenswerte verbleiben, die den Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens übersteigen.

Der Umstand, dass - wie der Bw vermeint - das verfügte Barlegat anhand des ausschließlich im Nachlass vorhandenen endbesteuerten "Geldvermögens" nur aus diesem Vermögen getilgt werden konnte, kann sohin für sich allein betrachtet noch nicht gewährleisten, dass das Legat von der Erbschaftssteuerpflicht befreit bleibt, da diesfalls lediglich ein "Realisat" aus endbesteuertem Vermögen zugekommen ist.

Nur dann, wenn im gegenteiligen Falle das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigt, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre (und Pflichtteilsberechtigten) verbleiben, steht der Teil des Freibetrages gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben sozusagen nicht ausgenützt werden kann (= überschüssiger Steuervorteil), den Legatären (und Pflichtteilsberechtigten) anteilig zu."

Im vorliegenden Beschwerdefall erhielten die Bf und 3 weitere Personen je einen genau bestimmten Betrag, der aus einem bestimmten Bankkonto gedeckt werden sollte, wobei aber nicht sicher war, dass das Konto über eine ausreichende Deckung verfügen würde. Bei nicht ausreichender Deckung dieses Kontos war die Erbin verpflichtet anders auszugleichen. Den Legatären ist in diesem Fall kein endbesteuertes Vermögen zugekommen, sondern lediglich jeweils ein Realisat aus endbesteuertem Vermögen.

Nur dann, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigen hätte, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre (und Pflichtteilsberechtigten) verblieben, wäre der Teil des Freibetrages gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben sozusagen nicht ausgenützt werden kann (=

überschießender Steuervorteil), den Legataren (und Pflichtteilsberechtigten) anteilig zugestanden (Vgl auch VwGH vom 26.9.2006, 2006/16/0047).

Das aber ist im gegenständlichen Fall aber nicht gegeben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher dem Finanzamt nicht entgegengetreten werden, wenn es davon ausgegangen ist, dass den Legataren (der Bf) kein endbesteuertes Vermögen zugekommen ist.

Der Beschwerde konnte daher kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Auf das oa. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.9.2006, 2006/16/0047 wird verwiesen. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. März 2018