



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 7

GZ. RV/0526-G/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. vertreten durch Dr. Michael Augustin, Mag. Peter Haslinger und Mag. Thomas Böczelt, Rechtsanwälte, 8700 Leoben, Krottendorfergasse 4, vom 18. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 13. Dezember 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Erbschaftssteuer wird im Betrag von € 542,85 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der am 5. September 2004 verstorbene FK hinterließ seine Kinder AK und SP. Nach dem erblasserischen Testament waren diese zu Erben berufen. Nach dem Inhalt des Abhandlungsprotokolls vom 18. Oktober 2004 gaben die beiden Kinder jeweils zur Hälfte des Nachlasses die unbedingte Erbserklärung ab.

Seiner Pflegefrau, der Berufungswerberin, vermachte der Erblasser Folgendes:

- a) 1/10 Anteil an der EZ x samt darauf befindlicher Garage in L, ygasse 10
- b) ein allenfalls zum Zeitpunkt des Todes vorhandener PKW
- c) die Einrichtung der Wohnung xxx
- d) ein Barlegat von € 10.000, welches von seinen Erben nicht wertgesichert auszubezahlen ist.

Im Zuge der im Abhandlungsverfahren des BG Leoben vom Gerichtskommissär aufgenommenen Niederschrift einigten sich die Erben und die Legatarin u.a. darauf, dass der

Berufungswerberin das Geldlegat in Form der Übergabe eines Sparbuches mit einem Realisat von € 10.460,95 zufallen soll. Durch die Auflösung des Sparbuches am 8. September 2004 wurde die Berufungswerberin aus dem Titel des Legates auf Bezahlung eines Betrages von € 10.000 vollkommen abgefunden und erklärte diese, keine weiteren Ansprüche gegen den Nachlass bzw. gegen die Erben zu stellen.

Mit Bescheid vom 13. Dezember 2004 wurde der Berufungswerberin Erbschaftssteuer in Höhe von € 1.680,85 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde das Grundstückslegat (€ 2.790,63), der Wert des PKW mit € 500 sowie vom Barlegat ein Betrag von € 6.714,42 herangezogen. Abzüglich des zustehenden Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z 3 ErbStG von € 110 und zuzüglich der Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wurde somit die Erbschaftssteuer mit € 1.680,85 ermittelt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde eingewendet, dass der Berufungswerberin zur Erfüllung ihrer Legatsansprüche ein Sparbuch mit einem Guthabensstand von € 10.460,95 übergeben worden sei. Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG würden Erwerbe von Todes wegen, von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung unterliegen, steuerfrei bleiben. Die Berufungswerberin habe dieses Sparbuch von Todes wegen erworben, weshalb dieser Erwerb gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerfrei bleiben müsse. Die Steuer hätte demnach lediglich vom anteiligen Einheitswert des Grundstückslegates sowie vom Wert des erworbenen PKW berechnet werden dürfen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2005 wurde die Berufung mit der Begründung, dass bei der Berechnung der Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG Liegenschaftslegate und sonstige Sachlegate außer Ansatz bleiben, als unbegründet abgewiesen. Für die Berechnung der Steuerbefreiung sei ein Betrag von € 19.306,76 ausschlaggebend gewesen. Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17, 1. Teilstrich, Erbschaftssteuergesetz 1955 (idF BGBI. I 2003/71 ab 21.8.2003) bleiben steuerfrei, 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.

Die Bestimmung des § 15 ErbStG leitet sich aus § 1 Endbesteuerungsgesetz ab, dessen Sinn und Zweck es ist, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, dass die aus diesem Anlass anfallende Steuer insoweit - gesamthaft betrachtet, ohne Rücksicht auf die Lage im Einzelfall - mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist und im Hinblick auf die bereits erfolgte Abgeltung nicht (gleichsam neuerlich) eingehoben werden soll. Daher ist § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG so anzuwenden, dass die Erbschaftssteuerfreiheit von endbesteuertem Vermögen nur einmal, aber zur Gänze zum Tragen kommen muss (Verfassungsgerichtshof vom 25. Februar 1999, B 128/97).

Hinsichtlich der Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Legataren (und Pflichtteilsberechtigten) gilt nach der Rechtsprechung grundsätzlich Folgendes:

Der VfGH hat in den Erkenntnissen vom 25.2.1999, B 128/97, und 27.9.1999, B 132/97, dazu, welche Erwerbsvorgänge unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen, im Ergebnis ausgeführt, "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; denn im Ergebnis muss 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."

Zufolge der vom VfGH vertretenen Rechtsansicht hat 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. Der "überschießende Steuervorteil" hat sich ua. beim Legatar in dem Umfang auszuwirken, "insoweit das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden übersteigt". Nur diesem Grundsatz entsprechend bleibt gewährleistet, dass nicht durch eine Besteuerung beim Legatar (oder Pflichtteilsberechtigten) die Steuerbefreiung

gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zumindest teilweise verloren geht, sondern eben einmal zur Gänze zum Tragen kommt.

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 erblichen Sparbuches - dann steht den Erwerbern (Legataren oder Pflichtteilsberechtigten) die Steuerbefreiung im Ausmaß dieses von ihnen erworbenen endbesteuerten Vermögens zu. Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes ist die Erbschaftssteuer nicht nur dann abgegolten, wenn endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde. Abgegolten ist die Steuer auch dann, wenn ein (Geld)Vermächtnis mittels endbesteuerten Nachlassvermögen erfüllt wird. Die Steuerfreiheit hängt freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird (vgl. ua. VfGH 27.9.1999, B 3026/97).

Im gegenständlichen Fall einigten sich die Erben und die Legatarin darauf, dass die Berufungswerberin ein Sparbuch mit einem Einlagenstand von € 10.460,95 bereits vor der Verlassenschaftsabhandlung zur Abdeckung ihrer Legatsansprüche auflösen konnte. Damit hat die Berufungswerberin zweifellos auf Grund des Legatsübereinkommens einen endbesteuerten Vermögenswert in Form der Übergabe eines erblichen Sparbuches erhalten, weshalb der Berufungswerberin die Steuerbefreiung im Ausmaß dieses von ihr erworbenen endbesteuerten Sparbuches zusteht. Bei der Bemessung der Erbschaftssteuer ist daher das Barlegat idHv € 10.460,95 nicht zu berücksichtigen.

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG iHv 14 % ist daher antragsgemäß vom maßgeblichen Wert des Grundstückes (€ 2.70,63) zuzüglich des PKW-Wertes von € 500 und abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG idHv € 110 - insgesamt daher von € 3.180 mit **€ 445,20** festzusetzen. Zusammen mit der Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG (3,5% von 2.790 ergibt **€ 97,65**) errechnet sich die anfallende Erbschaftssteuer mit **€ 542,85**.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung Folge gegeben werden und es war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. September 2008