



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, vertreten durch Dr. Wolfgang Wiedner, 1010 Wien, Freyung 7, vom 23. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. April 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Abgabe beträgt 265,03 €. Die getroffene Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Herr X. verstarb am 25. Februar 2007 unter Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung, wonach die Ehefrau als Universalerbin eingesetzt und die drei volljährigen Kinder auf den Pflichtteil verwiesen worden sind.

In der Verlassenschaftsabhandlung vom 17. Jänner 2008 wurde vom Reinnachlass der Pflichtteilsbetrag für die Kinder in der Höhe von je 1/9 mit 25.218,93 € ermittelt.

Das Finanzamt Graz-Umgebung setzte für diesen Erwerbsvorgang des pflichtteilsberechtigten Berufungswerbers, im Folgenden kurz Bw. genannt, ausgehend vom Pflichtteilsbetrag abzüglich eines Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG Erbschaftssteuer in Höhe von 690,54 € fest.

Gegen diese Vorschreibung wurde Berufung eingelegt und vorgebracht, dass sich in der Verlassenschaft laut dem Hauptinventar endbesteuertes Vermögen in Höhe von 148.352,21 € befinde, welches den der Erbin verbleibenden Nachlass übersteige.

Die Bezahlung sämtlicher Pflichtteilsansprüche erfolge aus endbesteuertem Vermögen oder einem Surrogat desselben bzw. leite sich daraus ab. Für den Erwerb der Erbschaftssteuerfreiheit sei es nicht erforderlich und zumutbar, dass die Erbin etwa das nachlasszugehörige Wertpapierdepot auflöse, um daraus die Pflichtteilsansprüche zu erfüllen, oder es anteilig im Ausmaß der Pflichtteilsansprüche den Pflichtteilsberechtigten zuweise.

Übersteige das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen jedoch den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) darüber hinaus verbleibe, dann stehe es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwerbe, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableite, an seine Stelle trete und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetze; denn im Ergebnis müsse der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen bestehe (siehe E vom 25.2.1999, B 128/97).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juli 2008 wurde der Berufung stattgegeben und die Steuer neu berechnet und mit 265,03 € festgesetzt. Im Sinne des Erlasses des BMF vom 29. August 2000, GZ 10 3230/3-IV/10/00 wurde nun ein überschießender anteiliger Steuervorteil in Höhe von 12.417,53 € gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ermittelt und von der Bemessungsgrundlage, die auf zwei Beträge aufgesplittet wurde (Guthaben bei Banken: 12.417,53 € und Pflichtteil 12.801,40), unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 14 ErbStG in Abzug gebracht.

Gegen diese Entscheidung wurde der Vorlageantrag gestellt und eingewendet, dass das Splitten des Pflichtteilsanspruches dem Erbrecht und dem Erbschaftssteuerrecht widerspreche, weil der Pflichtteilsberechtigte nicht erbberechtigt, sondern bloß obligatorisch berechtigter Geldgläubiger sei. Wenn sich der Pflichtteil von endbesteuertem Vermögen ableite, sei die Steuerbefreiung anzuwenden und der gesamte Pflichtteilsanspruch steuerfrei zu belassen.

In einer weiteren Begründung wurde ausgeführt, dass der auf den pflichtteilsberechtigten Berufungswerber entfallende Betrag von 24.477,36 € (entsprechend dem gesetzlichen Pflichtteil abzüglich der Beteiligung an Ausgaben) aus dem nachlasszugehörigen, bei der Stmk. Sparkasse und Bank AG geführten Wertpapierdepot mit einem Guthabensstand zum Todeszeitpunkt von 138.829,96 € (oder einem rechtlich gleichwertigen Surrogat hierfür) bezahlt worden sei.

Die in den Nachlass fallende Liegenschaftshälfte sei mit dem Todestag auf die Universalerbin übergegangen und befinde sich nach wie vor in ihrem Eigentum. Der Pflichtteil sei nicht aus diesem ererbten Eigentum entrichtet worden, weshalb die gesamte Pflichtteilszahlung steuerbefreit sein müsse, weil sie aus Kapitalerträgen entrichtet worden seien, dessen Erträge zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers als endbesteuert behandelt worden seien.

Es sei nicht zulässig, dass der Berufungswerber letztlich teilweise für diese auf die Alleinerbin übergegangene Hälfte der Liegenschaft Erbschaftssteuer entrichte und damit die Erbin von der von ihrem Erwerb gebührenden Erbschaftsteuerschuld entlaste.

In einem Fax vom 13. Oktober 2009 verwies der Bw. auf zwei Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes (23.6.1999, B36/98; 7.6.1999, B318/97), aus denen zu schließen sei, dass es gleichgültig sei, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen „realisiere“ oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greife. Die ausbezahlten Pflichtteilsansprüche fänden jedenfalls in dem weitaus überwiegenden endbesteuerten Verlassenschaftsvermögen Deckung. Die nicht endbesteuerte Liegenschaft sei nicht veräußert worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Höhe des Freibetrages nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG für den Erwerb aus der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich des leg. cit. sind Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 idFd Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen.

In seinem Erkenntnis vom 25.2.1999, B 128/97, hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuerten Vermögen zur Geltung kommen muss (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung). Weiters führte er darin aus, dass die Erbschaftssteuer insoweit abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde und sah im Erkenntnis vom 23.6.1999, B 36/98, die Steuer auch dann als abgegolten an,

wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird.

Nach dieser Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes kommt die Steuerbefreiung beim Pflichtteilsberechtigten oder Legatar damit in zwei Fällen zum Tragen. Zum einen dann, wenn der Pflichtteilsberechtigte oder Legatar tatsächlich endbesteuertes Vermögen erhält. Zum anderen dann, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben verbleibt, übersteigt. Im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht, den so genannten „überschießenden Steuervorteil“ kann dann der Pflichtteilsberechtigte oder der Vermächtnisnehmer in Anspruch nehmen, und zwar „gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteiles 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“ (VfGH 23.6.1999, B 36/98).

Im gegenständlichen Fall wurde den Pflichtteilsberechtigten weder durch Vermächtnis noch durch ein Pflichtteilsübereinkommen konkretes endbesteuertes Vermögen zugewiesen. Nach dem Verlasserergebnis wurde die Erbin über die endbesteuerten Vermögenswerte Verfügungsberechtigt und wurde vom Bw. auch nicht behauptet, dass die Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten durch die Hingabe von endbesteuerten Vermögenswerten des Erblassers (wie durch eine Übertragung von Wertpapieren aus dem Depot) erfüllt wurden. Eine Trennung der Bemessungsgrundlage – wie in der Berufungsvorentscheidung vorgenommen – ist daher im Hinblick darauf, dass der Pflichtteil einen auf Geld bestehenden Leistungsanspruch darstellt, nicht vorzunehmen.

Erfüllt die Erbin die Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten aber nicht durch Hingabe von konkretem endbesteuerten Vermögen, so steht ihr die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zur Gänze zu, wenn die abzugeltenden Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten im Restvermögen Deckung finden, wobei das Restvermögen den Wert des Reinnachlasses minus den Wert des endbesteuerten Vermögens darstellt.

Damit besteht für den Pflichtteilsberechtigten nur mehr die Möglichkeit, einen vom Erben nicht genutzten, weil überschießenden Steuervorteil in Anspruch zu nehmen. Dies ist dann gegeben, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre oder Pflichtteilsberechtigten verbleiben, übersteigt.

Es kommt daher – wie es der Bw. vermeint - nicht darauf an, ob die ausbezahlten Pflichtteilsansprüche im endbesteuerten Vermögen Deckung finden, weil bei einer Realisierung des Nachlasses oder bei der Auszahlung eines Pflichtteiles mittels nicht zum Nachlass gehörigen Vermögens primär dem Erben der Freibetrag zusteht und nur der von ihm nicht verbrauchte Anteil auf Grund der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung auf die Pflichtteilsberechtigten übergehen kann. Eine darüber hinausgehende Gewährung des Freibetrages ist ausgeschlossen, weil er nur einmal ganz zum Tragen kommen kann (vgl. VfGH 25.2.1999, B128/97). Insofern stellt sich stets die Frage, wem (dem Erben oder dem Pflichtteilsberechtigten) und in welcher anteiligen Höhe der Freibetrag anzurechnen ist.

Die von der Bw. zitierten VfGH-Entscheidungen stützen die Argumentation des Bw., dass der gesamte Pflichtteil und nicht nur der überschießende Steuervorteil nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG befreit sein müsste, nicht.

Die Entscheidungen verweisen ausdrücklich darauf, dass die Steuerfreiheit beim Legatar oder Pflichtteilsberechtigten immer davon abhängt, dass dem Steuerpflichtigen entweder tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewiesen wird oder dass sich ein überschießender Steuervorteil ergibt. Nach B 36/98 bleibt **dem Erben** die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-) Vermächnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet und geht die Befreiung nur im Falle eines überschießenden Steuerfreibetrages anteilig auf den Pflichtteilsberechtigten über. „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.“

Auch der Verwaltungsgerichtshof bestätigt in seinem Erkenntnis vom 26.9.2006, 2006/16/0047, die Ansicht, dass einerseits der tatsächliche Erhalt von endbesteuertem Vermögen zur gänzlichen steuerlichen Freistellung beim Pflichtteilsberechtigten führen kann, andererseits bei Begleichung des Pflichtteiles mit einem Realisat nur die Berücksichtigung eines überschießenden Freibetrages stattfinden kann.

Aufgrund der Rechtslage und der Rechtsprechung des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Der überschießende Steuervorteil ermittelt sich wie folgt:

Aktiva	
---------------	--

Liegenschaft 3-facher EW	46.328,93
Guthaben	1.415,95
Fahrnisse	300,00
Endbesteuertes Vermögen	148.352,21
Summe	196.397,09
Passiva	
abzügl. d. von den Pflichtteilsberechtigten bezahlten Kosten	7.416,17
= Reinnachlass	188.980,92
Reinnachlass	188.980,92
abzügl. Legate	75.656,79
= Erbanteil	113.324,13
Wert d. Reinnachlasses	188.980,92
- Wert d. endbest. Vermögens	148.352,21
Restvermögen	40.628,71
endbest. Vermögen	148.352,21
- Erbanteil	113.324,13
Überschießender Steuervorteil	35.028,08

Bei 3 Pflichtteilsberechtigten beträgt der überschießende Steuervorteil je 11.676,03 €.

Berechnung der Erbschaftssteuer:

Pflichtteil	25.218,93
abzüglich Kosten	741,57
abzügl. § 14 Abs. 1 ErbStG	2.200,00
abzügl. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	11.676,03
Bemessungsgrundlage	10.601,33

§ 8 Abs. 1 ErbStG: 2,5 % von 10.601,00 € ergibt eine Erbschaftssteuer von 265,03 €.

Graz, am 27. Oktober 2009