

GZ. RV/0108-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 9. November 2003 verstarb E.K. Mit handschriftlichem Testament vom 3. April 2001 vermachte sie der Bw. S 50.000,00 sowie "einen Ring ihrer Wahl". Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Döbling vom 20. Oktober 2004 wurde dem, die Verlassenschaft als Gerichtskomm-

issär betreuenden, öffentlichen Notar aufgetragen, aus dem in seiner Verwahrung befindlichen Treuhanddepot dem Bw. den Betrag von € 3.633,44 (S 50.000,00) auszubezahlen.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2005 teilte der Notar dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern mit, dass die Berichtigung des an den Bw. ausgesetzten Barlegats idHv € 3.633,44 (=S 50.000,00) aus endbesteuerten Werten erfolgte und der Wert des der Bw lt. Testament ausgefolgten Ringes € 290,00 beträgt.

Mit Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern vom 20. Juni 2005 wurde gegenüber dem Bw. die Erbschaftssteuer im Betrage von € 533,82 festgesetzt. Als Grundlage dieser Steuerbemessung würde das Barlegat in der Höhe von € 3.633,64 sowie der Wert des vermachten Ringes idHv € 290,00, abzüglich des Freibetrages von € 110,00 gemäß § 14 Abs. 1 Z3 ErbStG , somit der Gesamtbetrag von € 3.813,64, als steuerpflichtiger Erwerb, herangezogen.

Dagegen er hob der Bw. fristgerecht Berufung und begründete diese im Wesentlichen damit, dass bei der Bemessung der Erbschaftssteuer, neben dem Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG, auch der Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zu berücksichtigen gewesen wäre, da die Berichtigung des Barlegats aus endbesteuerten Vermögen erfolgt wäre. Demzufolge wäre der Betrag von € 3.633,64 bei der Bemessung der Erbschaftssteuer unbeachtlich und von einer Bemessungsgrundlage idHv € 290,00 auszugehen gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2005 wurde diese Berufung als unbegründet abgewiesen und dazu im Wesentlichen ausgeführt, dass gemäß der Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes Zl. B 128/97, B 36/99 die Steuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, nur insoweit zur Anwendung kommen würde, als das im Nachlass enthaltene, endbesteuerte Vermögen, den Wert dessen, was den Erben verbleibt übersteigt. Im gegenständlichen Fall aber wäre der in § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG normierte Freibetrag bereits von den Erben selbst zur Gänze ausgeschöpft worden.

Dagegen brachte der Bw. fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein und begründete diesen Antrag damit, dass es gemäß der in der Berufungsvorentscheidung angeführten höchstgerichtlichen Erkenntnissen für die Anrechnung des Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG gegenüber dem Vermächtnisnehmer nur darauf ankommen würde, ob das Vermächtnis aus endbesteuerten Vermögenswerten des Nachlasses geleistet worden wäre. Im gegenständlichen Fall würde das endbesteuerte Vermögen zwar insgesamt weniger betragen als den Erben verblieben wäre;

diesen wäre aber auch Vermögen aus dem Nachlass zugekommen, welches nicht endbesteuert war.

Im Abgabenverfahren zweiter Instanz, wurde der Verlassenschaftsakt E.K. beigeschafft und darin Einsicht genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 Erbschaftssteuergesetz 1955 (ErbStG), erster Anstrich bleibt bei einem Erwerb von Todes wegen Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster und dritter Satz des Einkommensteuergesetz 1988, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl 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.

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG beträgt die Erbschaftsteuer bei Erwerben bis zu Euro 7.300 der Steuerklasse v. 14 v.H des Erwerbes.

Gemäß § 14 Abs. 1 Z 3 ErbStG bleibt bei jedem Erwerb für Personen der Steuerklasse V ein Betrag von Euro 110 steuerfrei.

Im gegenständlichen Fall ist sowohl unstrittig, dass das in Rede stehende Barlegat aus endbesteuerten Nachlassvermögen iSd. §§ 97 Abs. 1, 93 Abs. 1 Z 3 EStG realisiert wurde und der danach den Erben am Nachlass verbleibende Teil geringer ist, als der Wert des endbesteuerten Vermögens als auch, dass der den Erben verbleibende Teil des Nachlasses nicht nur aus endbesteuerten Vermögen besteht.

Nach Ansicht der Bw. ist der Freibetrages im Sinne des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG Vermächtnisnehmern stets gewähren, wenn zur Berichtigung der Vermächtnisse endbesteuertes Vermögen verwendet wurde, und zwar auch dann, wenn das im Reinnachlass enthaltene, unbesteuerte Vermögen den Teil des Nachlasses, welcher den Erben insgesamt verbleibt, nicht übersteigt.

Dazu ist folgendes festzustellen:

Die Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG leitet sich aus § 1 Abs. 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 endbesteuerten Vermögens nur einmal, aber zur Gänze zum Tragen kommen muss (VfGH, Erkenntnis vom 25. Februar 1999, B 128/97).

Im vorstehend angeführten, von der Bw. ins Treffen geführten, Erkenntnis des VfGH wird festgestellt, dass es nicht von der zufälligen erbrechtlichen Lage abhängen darf, ob endbesteuertes Vermögen auch tatsächlich erbschaftssteuerfrei bleibt. Als Beispiel dafür wird darin ein Erbe angeführt, welcher durch einen Pflichtteil in der Höhe des halben Wertes eines zur Gänze aus endbesteuerten Vermögen bestehenden Nachlasses belastet ist, welchen er in Geld zu entrichten hat und dadurch selbst für den ihm zukommenden halben Nachlasswert von der Erbschaftssteuer verschont bliebe, der Pflichtteileberechtigte aber Erbschaftssteuer zu bezahlen hätte.

Der VfGH stellt in diesem Erkenntnis auch - gegenteilig zur Ansicht der Bw. - fest, dass dem Ziel der Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nur dann nicht Rechnung getragen wird indem man den Vermächtnisnehmer die in Rede stehende Befreiung versagt, wenn der dem Empfänger endbesteuerten Vermögens von Todes wegen zukommende Anteil am Nachlass geringer ist, als der Wert des endbesteuerten Vermögens. Da in diesem Fall die Steuerfreiheit für den Teil des endbesteuerten Vermögens, dessen Wert dem Empfänger nicht verbleibt (weil er Leistungen an andere erbringen muss) verloren geht.

Übersteigt das im Nachlass enthaltene, endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was den Erben verbleibt, dann steht es der Steuerbefreiung auch nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuerten 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 endbesteuerten Vermögens besteht. Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden Steuervorteil in Anspruch nehmen - d.h. dass bei der Berechnung der Erbschaftsteuer die Differenz zwischen dem Wert des endbesteuerten Vermögens und dem den Erben verbleibende Teil des Nachlasses vom Wert der Vermächtnisse anteilig abzuziehen ist - und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maß der Erbe zur Entrichtung des Legats end-

besteuertes Vermögen realisiert, oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift (vgl. dazu auch VfGH v. 23. Juni 1999, B 36/96, VfGH v. 27. September 1999, B 3026/97, B 3027/97).

Das bedeutet umgekehrt, dass Vermächtnisnehmer einen überschüssigen Steuervorteil, jedenfalls dann nicht in Anspruch nehmen können, wenn der Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens geringer ist, als der Wert dessen, was den Erben (nach Entrichtung sämtlicher Vermächtnisse) verbleibt; unabhängig davon aus welchen Nachlassgegenständen sich dieser Wert zusammensetzt. Da in diesem Fall der Freibetrag für endbesteuertes Vermögen gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bei der Bemessung der Erbschaftsteuer bei den Erben insoweit abgezogen wird, als der Nachlass in dem Umfang steuerfrei verbleibt, in welchem er aus endbesteuerten Vermögen besteht.

Im Lichte der vorstehenden Ausführungen stellt sich der zu beurteilende Fall wie folgt dar:

Reinnachlass lt. Hauptinventar vom 30. August 2004	€	428.411,82
abzüglich Kosten des Verlassenschaftsverfahrens	€	25.099,82
abzüglich Legate	€	38.657,47
= der den Erben verbleibende Anteil	€	364.652,71
Wert des endbesteuerten Vermögens lt. Hauptinventar	€	239.956,85

Der Wert des endbesteuerten Vermögens ist somit geringer als der Teil, welcher den Erben am Nachlass verbleibt. Nach der vorstehend angeführten, ständigen Rechtssprechung des Verfassungsgerichtshofes kann daher von der Bw. kein überschießender Steuervorteil in Anspruch genommen werden. Der Bemessung der Erbschaftssteuer ist daher das Barlegat idHv € 3.633,64 und Wert des Ringes idHv € 920,00 abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG idHv € 110,00 zugrunde zu legen.

Die Erbschaftssteuer wurde daher von der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 14 % dieser Bemessungsgrundlage (= steuerpflichtiger Erwerb v. € 3.813,64) im Betrage von € 533,82 festgesetzt.

Aus den aufgezeigten Gründen war der Berufung daher der Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 9. Mai 2006