

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Ekkehard Erlacher, Rechtsanwalt, 6020 Innsbruck, Marktgraben 12, vom 4. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 18. März 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idG, mit 2 v. H. von € 3.894,97, sohin im Betrag von € 77,90, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut dem im Akt erliegenden Abhandlungsprotokoll nach der am 30. Mai 2002 verstorbenen HK hat diese in der letztwilligen Verfügung = Testament vom 13. November 2001 ihre beiden Kinder, PK und IP (= Berufungserwerberin, Bw), je zur Hälfte als Erben eingesetzt und daneben an beide Erben mehrere Vorauslegate verfügt. Der Sohn hat zur Hälfte des Nachlasses die unbedingte, die Bw nach Schätzung und Inventarisierung die bedingte Erbserklärung abgegeben. Festgehalten wird, dass die "beantragte Schätzung und Inventarisierung des Nachlasses zur Ermittlung der Pflichtteilsansprüche" der Bw mittlerweile erfolgt, den Beteiligten das Ergebnis lt. Schätzungsurkunde und Inventarisierungsprotokoll bekannt ist und anerkannt wird und diese Urkunden dem Verlassenschaftsverfahren bzw. der Ermittlung der Pflichtteilsansprüche der Bw zu Grunde gelegt werden.

Laut Hauptinventar sind an Aktiva vorhanden: Pensionskontoguthaben € 11.585,57; Wertpapierdepot € 123.501; Pkw € 8.132,86; Inventar € 2.259; Kleidung und Schmuck € 5.657, daher gesamt € 151.135,43. Nach Abzug der Passiva in Höhe von € 6.667,92

verbleibt der Reinnachlass mit € 144.467,51.

"In Entsprechung des Testamente" erhält der Sohn als Vorausvermächtnisse: aus dem Wertpapierguthaben € 72.672,83, den Pkw und das Inventar; die Bw Schmuck und Kleidung, sodass nach Abzug aller Vorausvermächtnisse vom Reinnachlass als reines Erbvermögen der Betrag von € 55.745,82 verbleibt. Dieser fällt je zur Hälfte an die beiden erbserklärten Erben.

"Zur Berechnung des Pflichtteilsanspruches bzw. Pflichtteilergänzungsanspruches" der Bw wird im Folgenden ausgehend vom Reinnachlass der Pflichtteilsanspruch mit einem Viertel, das sind € 36.116,88, ermittelt, sodass nach Abzug ihres Vorausvermächtnisses € 5.657 der Pflichtteilergänzungsanspruch mit € 30.459,88 verbleibt. "Zur Abgeltung des Pflichtteilergänzungsanspruches" schließen die beiden Erben ein Übereinkommen, in dem u. a. festgehalten wird, dass sämtliche Aktiva beim erbl. Sohn verbleiben, die Bw von den Passiva lediglich eine Rechnung in Höhe von € 234 übernimmt und im Gegenzug vom Bruder einen Entfertigungsbetrag von € 34.000 erhält.

Des Weiteren wurde seitens der U-AG das Bestehen einer Lebensversicherung mit der Versicherungssumme € 2.652, bezugsberechtigt PK, mitgeteilt.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 18. März 2003, Str.Nr.X, ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 32.303 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) die 3,5%ige Erbschaftssteuer im Betrag von € 1.130,61 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde dabei wie folgt ermittelt: Versicherungssumme + Pflichtteilsentfertigungsbetrag € 34.000 abzüglich der Kosten und des Freibetrages € 2.200 (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 18. März 2003).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Erhalt der Versicherung sei nicht nachvollziehbar. Die Bw habe auch keinen Pflichtteil erhalten, es sei lediglich der Pflichtteilergänzungsanspruch rechnerisch dargestellt worden. Der vereinbarte Entfertigungsbetrag könne nicht besteuert werden, da er der Bw nicht von der Erblasserin zugedacht worden sei. Das zwischen den Erben getroffene Übereinkommen, der Sohn behalte aus wirtschaftlichen Gründen das ganze Wertpapierdepot und die Bw erhalte dafür eine Abfindung/Barzahlung, sei erbschaftssteuerrechtlich neutral. Aufgrund der abgegebenen Erbserklärung und Einantwortung des Nachlasses je zur Hälfte könne die Steuer maximal aus der Hälfte des Nachlasses ermittelt werden. Da es sich hiebei aber um endbesteuertes Vermögen handle, falle keine Erbschaftssteuer an.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. April 2003 wurde der Berufung hinsichtlich der Versicherungssumme stattgegeben, im Übrigen abgewiesen und die Erbschaftssteuer im Betrag von € 1.037,79 vorgeschrieben. Begründend wurde ausgeführt, das Übereinkommen sei zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches der Bw geschlossen worden. Sie habe weder

aufgrund des Testamento noch des Übereinkommens endbesteuertes Vermögen erhalten, weshalb die Steuer vom Entfertigungsbetrag vorzuschreiben sei.

Mit Antrag vom 25. April 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und vorgebracht, der überwiegend endbesteuerte Nachlass sei der Bw aufgrund der abgegebenen Erbserklärung zur Hälfte als Erbin angefallen. Laut rechnerisch ermitteltem Pflichtteil habe sich eine Verkürzung ergeben und hätte die Bw die Herausgabe des Legates an den Bruder verweigern können. Sie habe jedoch keinen Pflichtteil in Geld geltend gemacht und erhalten, sondern ihren gesetzlichen Erbteil. Durch das Übereinkommen sei letztlich die Regelung getroffen worden, dass der Bruder das Bargeld und Wertpapiervermögen übernehme und der Bw einen bestimmten Betrag bezahle. Die Erbschaftssteuer sei aber nur nach dem zu bemessen, was ihr aufgrund der Erbserklärung (hälftiger Nachlass) zustehe.

Durch Einsichtnahme in den Abhandlungsakt XY des BG-X ist noch hervorgekommen:

- Im Testament vom 13. November 2001 hat die Erblasserin verfügt:

"2) Zu Erben meines gesamten Nachlasses setze ich unter Berücksichtigung der unten angeführten Vorauslegate meine Tochter ... und meinen Sohn ... je zur Hälfte ein.

4) Als Vorausvermächtnis vermahe ich meinem Sohn ... ATS 1.000.000 ... aus meinem Bankguthaben (Wertpapierdepot), meinen Pkw sowie alles, was sich an Inventar ... in meiner Wohnung ... befindet.

6) Als Vorausvermächtnis vermahe ich weiters meiner Tochter ... meinen Schmuck und meine persönlichen Kleidungsgegenstände.".

- Laut Schreiben der R-Bank vom 25. Juli 2002 über das Bestehen des Pensionskontos, Guthaben € 11.585,57, und des Wertpapierdepots, Guthaben € 123.501, je zum Todestag, unterliegen beide Guthaben dem KEST-Abzug.

- Im Abhandlungsprotokoll vom 18. September 2002 wurde nach Darlegung des Testamento die Abgabe der unbedingten Erbserklärung durch den Sohn festgehalten und weiters: "Demgegenüber erklärt Herr RA Dr.E. für seine Mandantin IP im derzeitigen Verfahrensstadium noch keine Erbserklärung abzugeben, jedoch den Pflichtteilsanspruch für seine Mandantin ... hiemit geltend zu machen und beantragt zur Ermittlung des Pflichtteilsanspruches die Schätzung und Inventarisierung des Nachlasses".

- Laut Gerichtsbeschluss und Einantwortungsurkunde des BG vom 11. Feber 2003 wurde das Erbrecht der Bw als ausgewiesen anerkannt und der Nachlass den beiden erbserklärten Erben je zur Hälfte aufgrund des Testamento eingeantwortet.

Über die Berufung 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 geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

Ein Erwerb durch Erbanfall ist dann verwirklicht, wenn der Erwerb auf einem Erbrecht, sohin auf einem der Berufungsgründe des § 533 ABGB, beruht. Das Erbrecht gründet sich demnach entweder auf den erklärten Willen des Erblassers, einen Erbvertrag oder auf das Gesetz; die drei Arten des Erbrechtes können nebeneinander bestehen (§ 534 ABGB). Der (gesetzliche) Erbe übt sein Erbrecht durch die Abgabe der Erbserklärung aus, weshalb nach ständiger VwGH-Judikatur der Tatbestand des Erwerbes durch Erbanfall mit der Annahme der Erbschaft, die die Abgabe der Erbserklärung, erfüllt ist (VwGH 26.4.2001, 2001/16/0032, 0033 ua). Die Erbschaftsteuerschuld entsteht dabei gem. § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern dieser vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch gemacht hat (VwGH 19.12.1996, 96/16/0091 ua), dagegen es etwa auf die Einantwortung durch das Gericht nicht ankommt (VwGH 24.6.1982, 81/15/0119).

Wenn die Erben nach Abgabe der Erbserklärung miteinander ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses schließen, wird der Grundsatz, dass die Erbschaftssteuer grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen ist, nicht berührt. In diesem Fall gilt also der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen (vgl. VwGH 3.10.1996, 95/16/0191; *Dr. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 23 zu § 2 mit weiteren Judikatur- und Literaturverweisen*).

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte nahe Verwandte mindestens erhalten müssen. Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe; sein Anspruch ist grundsätzlich eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld. Den Nachkommen/Kindern steht (neben dem Ehegatten des Erblassers) grundsätzlich ein Pflichtteilsanspruch im Ausmaß von der Hälfte des gesetzlichen Erbteiles zu (§ 765 ABGB) zu, sohin im Berufungsfall der Bw als Tochter – neben dem erbl. Bruder - 1/4el vom Nachlasswert.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 lit b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Damit wird der Pflichtteilsanspruch steuerlich beachtet, sobald der Pflichtteilsberechtigte seinen Entschluss, den Pflichtteil zu verlangen, nach außen hin kundgetan bzw. erkennbar gemacht hat. Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteiles ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder dessen Vertreter nach außen hin - auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (vgl. VwGH 18.11.1993, 88/16/0163; 27.6.1994, 93/16/0129, 0130; siehe zu vor auch: *Dr. Fellner*

aaO, Rz 16 zu § 12 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen). Des Weiteren führt der VwGH im genannten Erk. vom 18.11.1993, 88/16/0163, aus: "Die Bf gelangt zu der auch vom VwGH geteilten Ansicht, dass der Steuergesetzgeber das Entstehen der Steuerschuld an die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und nicht an den Zeitpunkt des Entstehens, der Fälligkeit, der wirklichen Zuteilung oder der Auszahlung anknüpfen habe wollen."

Im Gegenstandsfall ist zunächst festzuhalten, dass zufolge des Obgesagten – wie von der Bw eingewendet – dem Erbübereinkommen erbschaftsteuerlich keine Bedeutung zukommen kann, da es sich hiebei bloß um eine von den Erben nach Abgabe der Erbserklärung getroffene Aufteilungsregelung handelt, wobei der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand, wie hier der sogenannte "Entfertigungsbetrag", nicht als aus dem Nachlass angefallen zu beurteilen ist. Die Bw hat vielmehr laut Abhandlung (siehe die eingangs zitierten Protokolle vom 18. September 2002, S. 6, und vom 31. Jänner 2003, S. 2 und 6 unten; Gerichtsbeschlüsse vom 11. Feber 2003) ohne jeden Zweifel sowohl zum testamentarisch hälftigen Erbanspruch die bedingte Erbserklärung abgegeben wie auch den Pflichtteils- bzw. Pflichtteilsergänzungsanspruch ausdrücklich geltend gemacht, wobei zur Wahrung dieses Anspruches die Schätzung und Inventarisierung des Nachlasses beantragt und durchgeführt und der Pflichtteilsanspruch auf Basis der Gutachten ermittelt wurde. Nach obigen Ausführungen ist damit für beide Erwerbe gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG die Erbschaftssteuerschuld entstanden.

Es ist nicht zu übersehen, dass der Bw sohin der hälftige Nachlass nach Abzug der sämtlichen Vorauslegate, sohin der reine Erbteil im Betrag von € 27.872,91 (= 50% von € 55.745,82), als erbserklärter Erbin angefallen ist, insoweit auch deren Erbrecht gerichtlich anerkannt und ihr aufgrund des Testamento dieser hälftige Nachlass eingeantwortet wurde. Die Abgabenbehörde ist insoweit an die gerichtliche Feststellung der Erbenqualität gebunden (vgl. VwGH 25.6.1992, 91/16/0045). Bei diesem hälftigen Nachlasserwerb handelt es sich allerdings bei näherer Betrachtung – nach Abzug der Vorauslegate – um das Pensionskonto und einen Teil des Wertpapierdepots von insgesamt verbleibend € 50.828 je zur Hälfte, sohin ausschließlich um endbesteuertes und nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerbefreites Vermögen, sodass in diesem Umfang keine Erbschaftssteuer anfällt.

Daneben hat die Bw das Vorauslegat "Schmuck und Kleidung" im Betrag von € 5.657, nicht endbesteuert, sowie in Erfüllung ihres Pflichtteiles eine Pflichtteilsergänzung im Betrag von lediglich € 2.586,97 (= Pflichtteilsanspruch € 36.116,88 abzüglich Legat und Erbteil) erhalten, und nicht, wie laut Ermittlung in der Abhandlung unzutreffend bzw. überhöht ausgewiesen, einen Pflichtteilsergänzungsanspruch im Betrag von € 30.459,88, da hiebei der Erbteil unberücksichtigt geblieben ist. Diese Pflichtteilsergänzung ist aber kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses, sondern eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des

Nachlasswertes in Geld und stellt damit keinen endbesteuerten Vermögenswert aus dem Nachlass dar.

Angesichts obiger Umstände verbleibt sohin bei der Bw an erbschaftsteuerpflichtigem Nachlassvermögen das Vorauslegat sowie die bezeichnete Pflichtteilsergänzung und ermittelt sich die Erbschaftssteuer wie folgt:

Legat € 5.657 + Pflichtteilsergänzung € 2.586,97, das sind gesamt € 8.243,97, abzüglich der Kosten für Bestattung und Regelung des Nachlasses (Erbfallschulden) von (wie bisher) gesamt € 2.149, abzüglich Freibetrag € 2.200, verbleibt ein steuerpflichtiger Erwerb im Betrag von € 3.894,97;

hievon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) 2 % Erbschaftssteuer im Betrag von **€77,90**.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Berufung insgesamt teilweise Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. September 2004