



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau F.J., P., vertreten durch Herrn N.M., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. September 2008 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Frau M.D. ist am 1. verstorben. Mit dem Kodizill vom 22. Jänner 2008 hat sie mehrere Legate mit auszugsweise folgendem Wortlaut angeordnet:

„Ich setze folgende Vorausvermächtnisse, die in erster Linie aus meinem kestpflichtigen Vermögen zu bestreiten sind, aus:

a) Frau F.J., geboren am 2. vermache ich den baren Betrag von € 300.000,--"

Frau F.J., die Berufungswerberin, hat das zu ihren Gunsten ausgesetzte Legat in der Höhe von € 300.000,-- angenommen.

Laut dem am 17. Juli 2008 errichteten Inventar beträgt der Reinnachlass (nach Abzug der Barlegate in der Höhe von insgesamt € 500.000,--) € 2,350.919,78. Im Nachlass hat sich ein endbesteuertes Vermögen in der Höhe von insgesamt € 2,376.999,51 befunden. Die Erben haben den Gerichtskommissär angewiesen und ermächtigt, aus den bei ihm erliegenden bzw. noch einlangenden Geldern die Legate auszuzahlen. Mit Einantwortungsbeschluss vom 23. Juli 2008 wurde der Gerichtskommissär ermächtigt, über die Bankguthaben und die sonstigen Guthaben zu verfügen.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufungswerberin für diesen Erwerb mit Bescheid vom 23. September 2008 die Erbschaftssteuer mit € 63.275,70 vorgeschrieben. Bei der Berechnung der Erbschaftssteuer wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein überschießender Steuervorteil gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in der Höhe von € 133.374,81 berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass im Testament ausdrücklich festgelegt wurde, dass die Vermächtnisse aus dem kestpflichtigen Vermögen zu bestreiten sind. Aus dem Verlassenschaftsakt ergibt sich, dass genügend kestpflichtiges Vermögen vorhanden ist, sodass alle Legate darin enthalten sind.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 30. Oktober 2008 als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung damit, dass die Erblasserin nicht etwa eine Legatsverfügung in Form der Hingabe konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (ein bestimmt bezeichnetes Sparbuch mit der Nummer und der Bankbezeichnung) an die Legatarin getroffen hat, sondern hat sie vielmehr eine bestimmte Summe Geldes ausgesetzt, konkret „einen baren Betrag von € 300.000,--“. Es handelt sich somit eindeutig um eine Verfügung eines Geldvermächtnisses bzw. Barlegates. Übersteigt das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatare verbleiben, steht der Teil des Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG, der vom Erben nicht ausgenutzt werden kann, anteilig zu.

Im Vorlageantrag wird noch ausgeführt, dass die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG demjenigen Erben, Pflichtteilsberechtigten oder Vermächtnisnehmer zusteht, der das endbesteuerte Vermögen tatsächlich erhält.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955](#) (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer. Diese Bestimmung und damit den Erbschaftssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06-15 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 (BGBI. I 2007/9) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist - entsprechend den

Bestimmungen des B-VG - auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden ist. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinne - gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

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

Nach der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in der geltenden Fassung sind u.a. von der Erbschaftssteuer befreit:

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, idF des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, (Kapitalertragsteuer) unterliegen.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der in der Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG als erstes genannten Erwerbe von Todes wegen ist nach dem Wortlaut, dass es sich um den Erwerb von Kapitalvermögen handelt, dessen Erträge einer besonderen Steuerabgeltung unterliegen. Erhalten Legatare auf Grund einer ausdrücklichen erblasserischen Verfügung oder auf Grund von privatautonomen Regelungen (Legatsübereinkommen) konkrete endbesteuerte Vermögenswerte – in Form etwa der Übergabe eines erbl. Sparbuches – dann steht den Erwerbern (Legataren) die Steuerbefreiung im Ausmaß dieses von ihnen erworbenen endbesteuerten Vermögens zu.

Es ist somit für die erbschaftssteuerliche Beurteilung entscheidend, ob ein Barlegat unmittelbar durch die Übergabe eines der Erblasserin gehörenden Sparbuches an die Legatare erfüllt wird (dann Steuerfreiheit für den Erwerb der Legatare) oder ob das Sparbuch den Erben verbleibt und den Legataren bloß ein vom Sparbuch abgehobener Geldbetrag zukommt (in diesem Fall steht die Steuerbefreiung den Erben zu).

Im gegenständlichen Fall ist aus dem Inhalt des Kodizills vom 22. Jänner 2008 nicht erkennlich, dass die Erblasserin ausdrücklich eine Legatsverfügung in Form der Hingabe eines konkret bezeichneten endbesteuerten Vermögens (z.B. eines bestimmt bezeichneten Sparbuches mit der Nr. X bei der Bank X) an die Berufungswerberin getroffen hätte, sondern hat sie vielmehr eine bestimmte Summe Geldes ausgesetzt, konkret „den baren Betrag von

€ 300.000,--". Es handelt sich eindeutig um die Verfügung eines Geldvermächtnisses bzw. Barlegates. Die Berichtigung dieses Legates erfolgte auch nicht durch die Übergabe eines der Erblasserin gehörigen Sparbuches, sondern wurde der Gerichtskommissär von den Erben angewiesen und ermächtigt, aus den bei ihm erliegenden bzw. noch einlangenden Geldern die Legate auszuzahlen. Bei dem Vermögen, aus dem das Vermächtnis der Berufungswerberin befriedigt wurde, handelte es sich nicht mehr um das dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zugestandene endbesteuerte Kapitalvermögen, sondern bereits um Vermögen der eingeantworteten Erben. Deshalb steht im gegenständlichen Fall die Erbschaftssteuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG den Erben und nicht der Berufungswerberin als Legatarin zu.

Es gilt zunächst, dass die Erbschaftssteuer insoweit abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde. Abgegolten ist die Steuer aber auch dann, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruchs oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. Ebenso ist schließlich vorzugehen, wenn ein (Geld-)Vermächtnis mittels endbesteuerten Nachlassvermögens erfüllt wird. In all diesen Fällen hängt die Steuerfreiheit freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird. Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet (vgl. VfGH 27.9.1999, [B 3026/97](#)).

Übersteigt jedoch das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) verbleibt, dann steht nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes 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 (vgl. VfGH 27.9.1999, [B 3026/97](#)).

Da im gegenständlichen Fall das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was den Erben verbleibt, übersteigt, steht ein überschießender Steuervorteil den Legataren zu. Dieser überschießende Steuervorteil wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bei der Berechnung der Erbschaftssteuer bereits berücksichtigt.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 17. September 2012