



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 26. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 21. April 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Die Anfang 2005 verstorbene Erblasserin hatte in ihrer gültigen letztwilligen Verfügung ihren Sohn als Alleinerben eingesetzt. Dem Berufungswerber (in der Folge: Bw.) hatte sie ein Legat ausgesetzt und wörtlich wie folgt verfügt:

"Meinem Neffen N.N. vermache ich nach seiner Wahl als Legat entweder meine Liegenschaft EZ 123 GB 45678 A-Dorf (...) oder einen Betrag von € 90.000,00, zahlbar binnen sechs Monaten ab meinem Ableben und zwar unabhängig davon, ob dieser Betrag zu meinem Todestag vorhanden ist. Dieser Betrag ist unverzinst und nicht wertgesichert auszubezahlen."

Für den Fall der Nichtannahme des Legates aus welchem Grunde immer bestimmte die Erblasserin die Gattin des Bw. bzw. in weiterer Folge deren gemeinsame Kinder als Ersatzlegatäre und verpflichtete den Bw. bzw. die Ersatzlegatäre noch, ihre Grabstätte ortsüblich zu erhalten, zu pflegen und zu betreuen.

Mit Schreiben vom Mai 2005 nahm der Bw. in Ausübung des ihm testamentarisch eingeräumten Wahlrechtes das Barlegat in Höhe von € 90.000,00 an und sollte dieser Betrag bis spätestens 1. Juli 2005 in Form von Sparbüchern an ihn übergeben werden. Die Annahmeerklärung wurde vom Alleinerben zustimmend zur Kenntnis genommen.

Nach Abgabe der unbedingten Erbserklärung erstattete der Erbe eine Vermögenserklärung, welche sich wie folgt darstellt:

Aktiva:	Euro
Liegenschaft EZ 123, GB 45678, Einheitswert dreifach	127.500,00
Pensionskonto bei Bank	1.919,12
Versicherungserlös Sterbeversicherung (Summe)	6.364,37
Wohnungseinrichtung	250,00
Kleider und Wäsche, ohne Wert	0,00
Summe der Aktiva:	136.033,49
Passiva:	
Bestattung	2.143,39
Forderung Rotes Kreuz	30,00
Forderung Bundespensionsamt	82,90
Summe Passiva:	2.256,29
Reinnachlass:	133.777,20

Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 22. Juli 2005 wurde die Annahmeerklärung des Bw. hinsichtlich des durch Übergabe eines Sparbuches zu berichtigenden Barlegates als zur Kenntnis dienend festgehalten und der Nachlass zur Gänze dem unbedingt erbserklärten Erben eingantwortet.

Die Kosten der Regelung des Nachlasses beliefen sich auf insgesamt € 2.997,04.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die dem Alleinerben gegenüber vom Finanzamt Klagenfurt (FA) mit rechtskräftigem Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuer (ErbSt) ergibt folgendes Bild:

• Grundstück, Einheitswert 3-fach	127.500,00
• Versicherungserlös	6.364,37
• Guthaben bei Banken	1.919,12
• Hausrat einschließlich Wäsche	250,00
• abzüglich Kosten der Bestattung	-2.143,39

• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	-2.997,04
• abz. sonstige Kosten	-112,90
• abz. Vermächtnis	-90.000,00
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit.a ErbStG	-250,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-1.919,12
• steuerpflichtiger Erwerb € 36.411,04, gerundet	36.411,00

Dem Bw. gegenüber setzte das FA mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 21. April 2006 ErbSt wie folgt fest:

• Legat	90.000,00
• abzüglich Kosten der Grabpflege	-2.500,00
• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-440,00
• steuerpflichtiger Erwerb	87.060,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) 24%	€ 20.894,40

Seine dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete der Bw. damit, dass laut Erlass des BMF, GZ 10 3230/3-IV/10/00, vom 29. August 2000 endbesteuertes Vermögen keiner ErbSt unterliege. Da er sein Legat in Form von Sparbüchern – und somit aus endbesteuertem Vermögen – erhalten hätte, sei ihm die ErbSt offensichtlich zu Unrecht vorgeschrieben worden.

Das FA wies die Berufung als unbegründet ab und führte hiezu aus, dass auch nach dem vom Bw. angezogenen Erlass des BMF vom 29. August 2000 nur im Nachlass befindliche endbesteuerter Vermögenswerte der Begünstigung des § 15 Abs. 1 Z 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) zugänglich wären. Aus der (dem FA vorliegenden) Vermögenserklärung lasse sich entnehmen, dass die Erblasserin kein endbesteuertes Vermögen, insbesondere keine Sparbücher, hinterlassen habe. Die Abgeltung des Geldvermächtnisses sei sohin nicht mit endbesteuertem Nachlassvermögen erfolgt.

Innerhalb der Frist des § 276 Abs. 2 Bundesabgabenordnung stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte ergänzend vor, dass im Nachlass der Erblasserin endbesteuertes Vermögen (Sparguthaben) in ausreichender Höhe zur Erfüllung seiner Legatsforderung vorhanden gewesen wäre.

Eine Einsichtnahme in den von der Berufungsbehörde angeforderten Verlassakt ergab, dass mit einer am 20. September 2006 beim Nachlassgericht eingelangten Eingabe diesem vom Erben zur Kenntnis gebracht worden war, dass die Vermögenserklärung infolge

Hervorkommens von weiteren Vermögenswerten ergänzt werde. Die bisherigen Aktiva seien um zwei Sparbücher mit einem Einlagestand von € 62.215,64 bzw. € 65.228,29 zu erhöhen und würden ergänzt daher € 263.477,42 betragen. Unter Berücksichtigung der unveränderten Passiva ergäbe sich ein Reinnachlass von nunmehr € 261.221,13. Dieser Eingabe beigefügt war ein mit 6. September 2006 datiertes Schreiben eines Kreditinstitutes, womit dieses dem Alleinerben gegenüber bestätigte, dass im Zeitpunkt des Ablebens der Erblasserin (Anm.: die in der ergänzten Vermögenserklärung angeführten) zwei Sparbücher vorhanden gewesen wären.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache beim unabhängigen Finanzsenat gab der Bw., soweit hier sachverhältnismäßig von Bedeutung, noch an, er hätte von der Existenz der beiden erblasserischen Sparbücher Kenntnis gehabt. Er habe dann vom Alleinerben Anfang August 2005 als Legatserfüllung sieben vom Erben neu eröffnete Sparbücher mit einem Einlagestand von insgesamt € 90.000,00 erhalten. Ob es sich hierbei um aus einem Realisat der beiden erblasserischen Sparbücher bediente Sparbücher gehandelt habe, könne er nicht angeben, es wäre aber zu vermuten. Jedenfalls sei ihm von den die Verlassenschaft abwickelnden Notaren erklärt worden, dass für ihn keine ErbSt anfallen würde. Gleiches wäre ihm über Anfrage beim bescheiderlassenden Finanzamt gesagt worden.

Über telefonische Rückfrage bestätigte der Erbe die Angaben des Bw. hinsichtlich der Legatserfüllung und ergänzte noch, er hätte eines der beiden erblasserischen Sparbücher aufgelöst sowie den auf € 90.000,00 fehlenden Betrag vom zweiten behoben. Damit hätte er die sieben von ihm neu eröffneten Sparbücher bedient und diese dann dem Bw. im Sinne der zwischen ihnen getroffenen Erfüllungsvereinbarung ausgefolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Ergebnis des Ermittlungsverfahrens ist davon auszugehen, dass im Nachlass der verstorbenen Tante des Bw. endbesteuerte Vermögenswerte im Ausmaß von € 129.363,05 (zwei Sparbücher gesamt € 127.443,93; Pensionskonto € 1.919,12) enthalten waren. Der Alleinerbe hatte zum gesamten Nachlass eine unbedingte Erbserklärung abgegeben und wurde ihm, nach Annahme derselben durch das Verlassenschaftsgericht, der Nachlass eingewantwortet. Dem Bw. war ein Barlegat in Höhe von € 90.000,00 ausgesetzt worden, welches nach Annahme durch den Bw. im Einvernehmen mit dem Alleinerben durch Hingabe von sieben Sparbüchern beglichen worden ist. Diese Sparbücher waren nach dem Tod der Erblasserin vom Erben neu eröffnet und durch (Teil-) Realisierung der erblasserischen Sparbücher, nämlich durch Auflösung eines und durch Behebung des auf € 90.000,00 fehlenden Restbetrages vom zweiten Sparbuch, bedient worden. Infolge Unkenntnis vom Vorliegen der erst nachträglich erklärten Sparbücher konnte das Finanzamt bei der ErbSt-

Besteuerung des Alleinerben an endbesteuerten Vermögenswerten daher lediglich das Pensionskonto mit einem Saldo von € 1.919,12 erfassen und in diesem Ausmaß die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG gewähren.

In rechtlicher Hinsicht ist beim gegebenen Sachverhalt zunächst die Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von Bedeutung. Demnach bleiben steuerfrei Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988, in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen.

Unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG, wonach als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches gilt, in Verbindung mit § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG leitet der Verfassungsgerichtshof (VfGH) in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 1999, B 128/97, zunächst ab, dass die ErbSt insoweit bereits abgegolten sei, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde. Allein damit ist für den Bw. nichts gewonnen, da unstrittig ein Barlegat ausgesetzt (und als solches auch angenommen) worden war. Der Bw. hatte daher bloß einen Anspruch auf Auszahlung eines bestimmten Geldbetrages erworben. Eine derartige Geldforderung unterliegt jedoch keiner Steuerabgeltung im Sinne des Endbesteuerungsgesetzes.

Weiters führt der VfGH aus, wenn es aber Sinn und Zweck des Endbesteuerungsgesetzes und der darauf gestützten Z 17 des § 15 Abs. 1 ErbStG sein sollte, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, dass die aus seinem 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, so sei eine Auslegung zu wählen, die im Ergebnis den Nachlass in jenem Umfang steuerfrei belässt, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Die Erbschaftssteuerfreiheit endbesteuerten Vermögens darf also wohl nur einmal zum Tragen kommen, sie muss aber auch ganz zum Tragen kommen. Diese Auffassung, dass nämlich der Nachlass in (gerade) jenem Umfang, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht, im Ergebnis steuerfrei bleiben muss, hat der VfGH dann in der Folge in weiteren Erkenntnissen bekräftigt (Erkenntnisse vom 27. September 1999, B 129/97 u.a., B 3026/97 u.a., und vom 10. Juni 2002, B 1171/99).

Abgegolten ist nach Ansicht des VfGH die Steuer aber auch dann, wenn ein Barvermächtnis mittels endbesteuertem Nachlassvermögen erfüllt wird. In diesem Fall 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 Barvermächtnissen endbesteuertes Vermögen verwertet (vgl. die bereits zitierten Erkenntnisse vom 25. Februar 1999 und vom 27. September 1999).

Daraus ist abzuleiten, dass für die erbschaftssteuerliche Beurteilung maßgeblich ist, ob ein Barlegat unmittelbar durch Übergabe eines dem Erblasser gehörenden Sparbuches an den Legatar erfüllt wird (dann Steuerfreiheit für den Erwerb des Legatars) oder ob das Sparbuch dem Erben verbleibt und dem Legatar bloß ein Realisat aus dem Sparbuch zukommt (in diesem Fall steht die Steuerbefreiung dem Erben zu). Im gegenständlichen Verfahren waren die erblasserischen Sparbücher dem Erben verblieben und hatte dieser dem Bw. neu eröffnete, nicht zum Nachlass der Erblasserin gehörige, Sparbücher als Legatserfüllung ausgehändigt. Daher kommt die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im vorliegenden Fall nur dem Erben zu, und zwar ungeachtet des Umstandes, dass die dem Bw. als Legatar ausgefolgten Sparbücher (Teil-) Realisate des erblasserischen endbesteuerten Nachlassvermögens darstellten.

Den Grundsatz, dass die Abgeltungswirkung nur einmal, aber dafür zur Gänze zum Tragen kommen muss, näher erläuternd hat der VfGH weiter ausgeführt, dass sich der Legatar, dem von Todes wegen bloß ein Barbetrag zugewendet wurde, dann nicht auf § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG berufen kann, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden nicht übersteigt. Ist dies jedoch der Fall, übersteigt also das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden, kann der Vermächtnisnehmer den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen realisiert oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift (VfGH vom 25. Februar 1999, B 128/97, und vom 27. September 1999, B 3026/97, B 3027/97).

Im vorliegenden Fall betrug der korrigierte Reinnachlass nach Erklärung der beiden erblasserischen Sparbücher € 261.221,13. Nach Abzug der Kosten für die Regelung des Nachlasses in Höhe von € 2.997,04 sowie der Legatsforderung im Betrag von € 90.000,00 verblieb dem Erben ein Reinvermögen von € 168.224,09. Der Wert des im Nachlass enthaltenen endbesteuerten Vermögens beläuft sich auf € 129.363,05 und findet dieser Betrag sohin im verbleibenden Vermögen des Erben seine Deckung. Die Abgeltungswirkung des endbesteuerten Vermögens kam daher zur Gänze beim Erben zum Tragen, weshalb von einem dem Bw. als Legatar zugute kommenden überschießenden Steuervorteil nicht gesprochen werden kann.

Daran schlägt auch nicht, dass vom Finanzamt bei der Besteuerung des Erwerbes des Alleinerben mangels Kenntnis vom Vorhandensein der erblasserischen Sparbücher diese bei

der Bescheiderlassung gar keine Berücksichtigung finden konnten. Bei ordnungsgemäßer Erklärung und Offenlegung des Sachverhaltes wären diesfalls die Aktivposten im Bescheid betreffend den Alleinerben um den Wert der beiden Sparbücher zu erhöhen und gleichzeitig eine im selben Ausmaß erhöhte Steuerbefreiung zu gewähren gewesen. Wenn nun das Finanzamt aus verfahrensrechtlichen Gründen und dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, Sparsamkeit und Zweckmäßigkeit des Verwaltungshandelns folgend von einer Neuerlassung eines – im Übrigen im Spruch gleichlautenden – Bescheides dem Alleinerben gegenüber Abstand genommen hat, so vermag dieser Umstand dem Bw. ebenfalls nicht zum Vorteil gereichen. Es darf nämlich nicht außer Acht bleiben, dass die Steuerbefreiung, auch wenn dies im Bescheid des Alleinerben nicht zum Ausdruck gebracht werden konnte, de facto trotzdem beim Erben zur Gänze verbraucht worden ist.

Abgesehen davon, dass der vom Bw. angezogene Erlass des BMF vom 29. August 2000 keine den unabhängigen Finanzsenat als Berufungsbehörde bindende Rechtsquelle darstellt, ist noch zu bemerken, dass sich dort auch die vom Bw. vermeintlich erblickte Rechtsansicht in der von ihm gewünschten Form gar nicht finden lässt.

Ein Hinweis auf die vom Bw. behauptete Anfrage beim Finanzamt sowie deren Beantwortung im Sinne des Begehrens des Bw. ist dem Akteninhalt nicht entnehmbar. Mit Rücksicht auf den Umstand, dass selbst dem Bw. der genaue Sachverhalt nicht zur Gänze bekannt gewesen war, nämlich ob er tatsächlich endbesteuertes Nachlassvermögen erhalten würde bzw. hatte, konnte sich dieser auch nicht mit Erfolg auf eine, überdies gar nicht aktenkundige, verbindliche Auskunft des Finanzamtes berufen.

Insgesamt gesehen erweist sich die vorliegende Berufung sohin als unbegründet, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, am 19. Februar 2007