



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SS, geb. X, Adresse, vertreten durch Stockinger & Torreiter Steuerberatungs- und Buchprüfungs OG, 4020 Linz, Südtirolerstraße 9, vom 27. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 27. Mai 2004 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird insoweit abgeändert, als die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) mit 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 42.972,00 € mit 1.497,72 € festgesetzt wird.

### Entscheidungsgründe

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die angefochtene Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, RV/0842-L/05, vom 26. Juli 2007 sowie das auf Grund dieser Beschwerde ergangene aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. September 2011, 2008/16/0025, verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im vorliegenden Fall war strittig, ob der Berufungswerber (Bw), wie er meinte, keinen Pflichtteil nach dem Tod seines Vaters erworben habe, weil die Erhöhung seines Anteils an den Ausschüttungen der TW Privatstiftung auf Grund der Regelungen in der Stiftungszusatzurkunde erfolgt sei und ein Erwerb von Todes wegen nicht stattgefunden habe,

oder ob, wie vom Unabhängigen Finanzsenat vertreten wurde, der Bw einen Pflichtteil auf Grund des Pflichtteilsübereinkommens erworben habe und dieser Pflichtteil durch die Erhöhung seines Anteiles an der Ausschüttung aus der TW Privatstiftung abgegolten worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof führte im genannten Erkenntnis Folgendes aus:

*Im Beschwerdefall ist die Höhe des Pflichtteilsanspruches des Beschwerdeführers, den er durch den Tod seines Vaters ATW erworben hat, unstrittig. Die belangte Behörde vermeint, mit dem Abschluss des oben wiedergegebenen Pflichtteilsübereinkommens habe der Beschwerdeführer seinen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht und damit eine geldwerte Forderung in dieser Höhe an die Erbin erworben. Damit sei eine Bereicherung des Beschwerdeführers eingetreten und die Steuerschuld entstanden.*

*Die belangte Behörde vernachlässigt jedoch - worauf der Beschwerdeführer zutreffend hinweist -, dass die im Pflichtteilsübereinkommen erwähnte Erhöhung des Anteiles des Beschwerdeführers an den Ausschüttungen der Stiftung um 4,5 % dem Beschwerdeführer bereits schon auf Grund der Stiftungszusatzurkunde allein dadurch zugekommen ist, dass die anderen Noterben ihren jeweiligen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht und durch von der Stiftung übernommene Zahlungen von je 275.000 € abgegolten erhalten haben.*

*Mag auch Punkt III.b des Pflichtteilsübereinkommens mit dem Wortlaut "mit dieser Begünstigtenstellung hinsichtlich seines Pflichtteilsanteiles vollkommen entfertigt zu sein" unglücklich formuliert sein, ist doch aus dem Gesamtzusammenhang des den Beschwerdeführer betreffenden Teiles des Pflichtteilsübereinkommens zu entnehmen, dass die auf Grund der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches der anderen Noterben ohne sein Zutun eingetretene, in der Stiftungszusatzurkunde bereits normierte Erhöhung seiner Anteile ein Motiv dafür ist, dass er mit den Worten des Pflichtteilsübereinkommens "er erklärt (...) und keine weiteren Ansprüche zu stellen" auf seinen Pflichtteilsanspruch der Erbin gegenüber verzichtet hat. Hätte der Beschwerdeführer nämlich diesen mit den Worten "er erklärt (...) keine weiteren Ansprüche zu stellen" ausgedrückten Verzicht nicht in das Pflichtteilsübereinkommen aufgenommen, wäre ungeachtet der Erhöhung der Anteile nach Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens durch die anderen Noterben die Erhöhung seiner Anteile an der Stiftung durch die Stiftungsurkunde wirksam geworden und hätte er dennoch seinen (darüber hinaus gehenden) Pflichtteilsanspruch gegenüber der Erbin behalten.*

*Verzichtet der Pflichtteilsgläubiger vor der Geltendmachung auf den Anspruch, kommt es zu keiner Steuerpflicht (vgl. Dorazil/Taucher, ErbStG<sup>8</sup>, § 2 Anm. 4.15a). Gleiches gilt, wenn der Pflichtteilsgläubiger (Noterbe) im selben Pflichtteilsübereinkommen mit dem Geltendmachen des Anspruchs darauf gleichzeitig wieder verzichtet.*

*Auf den Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 dritter Fall ErbStG bezogen bedeutet dies, dass der Beschwerdeführer mit dem Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens seinen Pflichtteilsanspruch zwar geltend gemacht haben mag, gleichzeitig jedoch auf diesen Anspruch verzichtet hat, weshalb ihm auf Grund der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches kein Erwerb zugekommen ist, es sohin an der Erfüllung der dritten Voraussetzung des Tatbestandes mangelt.*

Auf Grund dieses in der Entscheidungsbegründung angeführten Erkenntnisses war der Berufung daher antragsgemäß stattzugeben.

Vom verbleibenden, im Verwaltungsverfahren unstrittigen Versicherungserlös von 619.112,50 S (entspricht 44.992,66 €) war die Erbschaftsteuer wie folgt zu berechnen:

bezugsberechtigte Versicherung	44.992,66 €
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-2.200,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	42.792,66 €
gemäß § 28 ErbStG abgerundeter Erwerb	42.792,00 €
davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3,5 %	1.497,72 €

Der im bekämpften Erbschaftssteuerbescheid vom 27. Mai 2004 vom Pflichtteil in Höhe von 275.000,00 € in Abzug gebrachte so genannte "überschießende Steuervorteil" von 35.127,98 € (wodurch im Bescheid ein Pflichtteil in Höhe von 239.872,02 €, das entspricht 3,300.710,96 S, zum Ansatz kam) konnte auf den Versicherungserlös auf Grund nachfolgender Überlegungen nicht angerechnet werden:

Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen auch der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

Diesen Steuertatbestand begründen insbesondere Lebensversicherungsverträge zu Gunsten eines Dritten.

Die Versicherungssumme einer Lebensversicherung zu Gunsten eines im Versicherungsvertrag benannten Bezugsberechtigten gewährt der berechtigten Person einen unmittelbaren Anspruch gegen den Versicherer und fällt nicht in den Nachlass (VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602).

Nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG sind ua. 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 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 12/1993 unterliegen.

Nach Auffassung des VfGH muss der *Nachlass* in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Übersteigt das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen dessen, was dem Erben verbleibt, können Pflichtteilsberechtigten den überschüssigen Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen.

Nur dann, wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte übersteigt, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Pflichtteilsberechtigten verbleiben, steht der Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben nicht

ausgenützt werden kann, den *Pflichtteilsberechtigten* anteilig zu (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Aufl., 7. Lfg., § 15 Rz 76, sowie die dort zitierte Judikatur).

Gehört das von dritter Seite zugewendete Vermögen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers nicht zu seinem *Nachlass*, ist die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG somit ausgeschlossen.

Im vorliegenden Fall stellte die an den Bw ausbezahlte Versicherungssumme zwar einen Erwerb von Todes wegen im Sinne des § 2 ErbStG dar, fiel jedoch nicht in den Nachlass, sodass die Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht anzuwenden war. Darüber hinaus machte der Bw dem oa. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes folgend seinen Pflichtteilsanspruch nicht geltend, sodass ein überschießender Steuervorteil auch aus diesem Grund keine Berücksichtigung finden konnte.

Linz, am 13. Dezember 2011