

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende V und die weiteren Senatsmitglieder Ri, Laienri1 und Laienri2 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache des Herrn BF, ADR, vertreten durch Viehböck Breiter Schenk & Nau Rechtsanwälte OG, Bahnhofplatz 1A/Stg.1/top 5, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 21.04.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 17.03.2011, ErfNr*** betreffend Erbschaftssteuer in der Sitzung am 12. April 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit insgesamt **€ 154.993,76**.

(gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ausgehend von einem steuerlichen Erwerb iHv € 1.279.660,00 und einem Steuersatz von 12% mit € 153.559,20 und

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von einem steuerlichen Wert der Grundstücke iHv € 71.728,00 und einem Steuersatz von 2% mit € 1.434,56).

Das darüber hinausgehende Begehren wird als unbegründet abgewiesen

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

1. Erbanfall/letztwillige Verfügung/Verlassenschaftsabhandlung

Aus den im vorgelegten Erbschaftssteuerakt einliegenden Auszügen aus dem Verlassenschaftsakt des Bezirksgerichtes STADT GZ*** geht hervor, dass die Verlassenschaft nach ERBLASSER nach unbedingt abgegebener Erbantrittserklärung auf Grund des schriftlichen Testaments vom 4. November 2002 dem Beschwerdeführer BF (kurz Bf.) und MITERBIN (kurz Miterbin) als erbl. Kinder je zur Hälfte mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes STADT vom 11. Jänner 2007 eingewantwortet worden ist.

Mit dem Testament vom 4. November 2002 ernannte der Erblasser den Bf. und MITERBIN zu gleichen Teilen zu Erben und verfügte letztwillig auszugsweise weiters:

„Hinsichtlich der Erbteilung, ohne der Verpflichtung zur Zahlung einer Ausgleichszahlung ordne ich an:

1. Meine Tochter MITERBIN hat nachstehendes Vermögen zu erhalten:

[...]

e) 40% (...) des vorhandenen Barvermögens, der Wertpapiere und Sparbücher sowie des sonstigen Vermögens, welches nicht meiner Tochter oder meinem Sohn BF allein vermacht wurde.

[...]

2. Mein Sohn BF hat nachstehendes Vermögen zu erhalten:

a) Meine Geschäftsanteile an der KOMMANDITGESELLSCHAFT und ...

[...]

d) 60% (...) des vorhandenen Barvermögens, der Wertpapiere und Sparbücher sowie des sonstigen Vermögens, welches nicht meinem Sohn oder meiner Tochter MITERBIN allein vermacht wurde.

[...]“

2. Erbschaftssteuerbescheid

Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FAGVG) bewertete den 70%-igen Kapitalanteil des Erblassers an der Kommanditgesellschaft KOMMANDITGESELLSCHAFT (in der Folge: Kommanditgesellschaft) mit € 2.138.944,34 und setzte gegenüber dem Bf. mit dem nunmehr angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid vom 17. März 2011 ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von € 1.878.756,22 13% Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von € 244.238,28 und ausgehend von einem steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 71.728,00 2% Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 1.434,56, somit insgesamt in Höhe von € 245.672,84 fest.

Dabei ging das FAGVG bei der *„Erbteilung ohne Verpflichtung zur Zahlung einer Ausgleichszahlung“* offensichtlich von echten Vorausvermächtnissen aus und rechnete das im Testament unter Pkt. II.2. genannte Vermögen, so wie es diese bewertete, als dem Bf. vermachtes Vermögen dem Erwerb des Bf. von Todes wegen unmittelbar zu.

3. Berufung (nunmehr Beschwerde)

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung (nunmehr als Beschwerde zu behandeln) wendete der Bf. zum einen ein, dass das dem Kommanditanteil zugerechnete positive Verrechnungskonto des Erblassers in Höhe von € 1.497.740,51 als Forderung des Erblassers gegenüber der Kommanditgesellschaft getrennt von diesem Geschäftsanteil zu sehen sei und nach den allgemeinen Regeln zwischen den erbl. Kindern aufzuteilen sei.

Zum anderen brachte der Bf. vor, dass das FAGVG bei der Berechnung des Betriebsvermögens der Kommanditgesellschaft von Aktiva lt. Bilanz zum 31. Dezember 2005 in Höhe von € 2.267.019,84 ausginge, worin jedoch endbesteuerte Sparbücher und Bankguthaben im Wert von € 1.337.370,05 enthalten seien. Da es sich dabei um endbesteuertes Vermögen handle, wäre bei verfassungskonformer Auslegung auf diesen Betrag der Befreiungstatbestand des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG anzuwenden und dieser Betrag von der Bemessungsgrundlage in Abzug zu bringen.

Der Beschwerde wurden Kopien des Gesellschaftsvertrages der Kommanditgesellschaft vom 11. Dezember 1995 sowie eines Nachtrages vom 7. Mai 2002 zum Gesellschaftsvertrag beigelegt.

4. Weitere Ermittlungen durch das Finanzamt

Auf Grund eines Ersuchens übermittelte der Bf. dem FAGVG eine Bilanz der Kommanditgesellschaft zum 31. Dezember 2005 samt Gliederung auf Kontoebene und die Gewinn und Verlustrechnung für den Zeitraum 1. Juli 2005 bis 31. Dezember 2005 auf Kontoebene gegliedert sowie einen Ausdruck der Datei „G31.12.05.xls“ datiert mit 24.11.2009 (lt. Fußzeile).

Dazu erklärte der Bf. auszugsweise Folgendes:

„...“

2. Zu den Erträgen aus den Wertpapieren

Die Erträge aus den Wertpapieren bzw Sparbüchern sind auf dem Konto 8500 „Zinserträge inkl. KEST“ (in der Höhe von € 18.564,72) verbucht. Wie Sie der beiliegenden Aufstellung der Gewinnverteilung zum 31. 12. 2005 entnehmen können, wurden die Zinserträge einschließlich der zugehörigen Kapitalertragsteuer beinahe zur Gänze dem Erblasser, Herrn BF Senior, zugewiesen.

3. Detaillierte Aufgliederung des Verrechnungskontos BF

Das Verrechnungskonto von Herrn BF in Höhe von € 1.497.740,51 setzt sich zusammen aus dem Stand laut Eröffnungsbilanz per 1.7.2005 in Höhe von € 1.399.153,78 Zuzüglich des Netto-Gewinnanteils nach Kapitalertragsteuer in Höhe von € 98.586,73.

Der Stand laut Eröffnungsbilanz per 1. 7. 2005 setzt sich im Wesentlichen aus den stehen gelassenen Gewinnanteilen der Vorjahre abzüglich einbehaltener Kapitalertragsteuer zusammen, wobei regelmäßig die Bezahlung der privaten Einkommensteuer sowie Zukunftsvorsorgebeträge des Erblassers als Verminderung des Verrechnungskontos gebucht wurden.

...“

5. Berufungsvorentscheidung

Bei Erlassung einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung folgte das FAGVG dem Bf. hinsichtlich dem Vorbringen, dass es sich bei dem Guthaben auf dem Verrechnungskonto des Bf. bei der Kommanditgesellschaft um ein vom Betriebsvermögen

der Kommanditgesellschaft gesondertes Vermögen handle, berichtigte den Wert des Betriebsvermögens und rechnete abweichend vom Antrag des Bf. 60% der Forderungen in den steuerpflichtigen Erwerb des Bf. ein.

Dem Vorbringen des Bf., wonach es sich bei den in der Bilanz der Kommanditgesellschaft im Umlaufvermögen ausgewiesenen Bank- und Sparguthaben um endbesteuertes Vermögen handle, welches die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG genieße, folgte das Finanzamt nicht.

Dem zufolge setzte das FAGVG mit Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2011 gegenüber dem Bf. ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 1.279.660,00 12% Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von € 153.559,20 und ausgehend von einem steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 71.728,00 2% Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG in Höhe von € 1.434,56, somit insgesamt in Höhe von € 154.993,76 fest.

Begründend führte das FAGVG dazu aus:

„Sonstige Forderungen = 60% des Verrechnungskontos BF

Der Erblasser war Kommanditist der im Firmenbuch eingetragenen

Kommanditgesellschaft und Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen war u.a. ein Kommanditanteil

Bei Unternehmen, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist und deren Gewinn somit nach § 5 EStG zu ermitteln ist, gehört neben dem notwendigen auch das gewillkürte Vermögen zum Betriebsvermögen.

Die in Rede stehenden Wertpapiere waren lt. der Bilanz Teil des Anlagevermögens und somit war dieses Kapitalvermögen Betriebsvermögen der KG. Die erzielten Kapitalerträge gehörten im vorliegenden Fall daher wegen der Subsidiarität der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 27 EStG. Demnach konnten die Wertpapiere mangels Vorliegens der Voraussetzungen im Beschwerdefall bei der Vorschreibung der Erbschaftssteuer nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht steuerfrei bleiben. Der Wert der Wertpapiere war daher mit Recht in die Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Erbschaftssteuer mit einzubeziehen.

Hinsichtlich des "Verrechnungskontos" erfolgt eine Neuberechnung. Dieses Konto stellt laut Bilanz eine Verbindlichkeit dar und nicht Eigenkapital.

Daher besteht auch eine Forderung des Erblassers, die eine Aktivpost des Nachlassvermögens darstellt und gleichteilig auf die Erben aufzuteilen ist.“

6. Vorlageantrag

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag räumte der Bf. ein, dass das FAGVG in der Berufungsvorentscheidung zutreffend davon ausgehe, dass es sich bei dem Verrechnungskonto des Erblassers um eine Forderung handle, die getrennt von dem Geschäftsanteil an der Kommanditgesellschaft zu sehen sei, wendete aber ein, dass die erbl. Kinder zu gleichen Teilen zu Erben des gesamten, wie immer gearteten Vermögens

des Erblassers eingesetzt worden seien, und dass die Forderung aus dem Privat- bzw. Verrechnungskonto daher zu gleichen Teilen aufzuteilen sei.

Gegen die Aufteilung des übrigen Vermögens erhob der Bf. keine Einwände.

Unter dem Punkt 2. „Zur Qualifizierung des Sparguthabens als Privatvermögen“ führte der Bf. auszugsweise Folgendes aus:

„...“

2.3 Dazu ist zunächst festzuhalten, dass sich das Finanzamt in der Begründung auf „Wertpapiere“ bezieht. Richtig handelt es sich um folgende Sparbücher und Bankguthaben (im Folgenden „Sparguthaben“):

Girokonto/****	€ 140.820,40
Sparbuch/****	€ 752.508,59
Sparbuch/****	€ 443.552,07
Girokonto/****	€ 488,99
Summe	€ 1.337.370,05

2.4 Bei den Sparguthaben handelt es sich unstrittig um endbesteuerteres Vermögen.

2.5 Weiters geht das Finanzamt zu Unrecht davon aus, dass es sich bei den berufungsgegenständlichen Sparguthaben um einen Teil des Anlagevermögens handelt. Die Sparguthaben wurden gerade nicht im Anlagevermögen der Kommanditgesellschaft, sondern vielmehr im Umlaufvermögen unter der Position B.III. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten bilanziert (vgl. Bilanz zum 31. Dezember 2005). Die unter der Position A.II. Finanzanlagen ausgewiesenen Wertpapiere des Anlagevermögens in Höhe von EUR 102.419,60 waren hingegen nicht Gegenstand des Antrages (vgl. dazu die Detailaufstellung in Punkt 2.2. der Berufung). Diese Unterscheidung ist deshalb von Bedeutung, weil eine Zuordnung zum Anlagevermögen definitionsgemäß eine dauerhafte Vermögensbindung im Unternehmen bedeuten würde, die ausdrücklich bestritten wird.

2.6 Die Sparguthaben in Höhe von EUR 1.196.060,66 wurden nachweislich der gelebten Praxis als Privatvermögen und nicht als Betriebsvermögen gehandhabt. Die Sparguthaben wurden - abweichend von den gesellschaftsrechtlichen Vorgaben - ausschließlich dem Erblasser als Sondervermögen zugeordnet, der stets zwischen diesen und seinem Gewinnverrechnungskonto eine Relation im Sinne eines Schichtdenkens sah und daher auch abweichend über den Gesellschaftsanteil und das Gewinnverrechnungskonto erbrechtlich verfügte.

2.7. Der Erblasser sah nachweislich der Ertragszuordnung und der gelebten Realität die Sparguthaben als „sein Vermögen“ an, weshalb der Ausweis im Umlaufvermögen der Kommanditgesellschaft für die Einstufung als steuerliches Privatvermögen nicht schädlich ist:

Der Ausweis eines Vermögens in der Bilanz ist steuerlich nur ein Indiz für das Vorliegen von Betriebsvermögen, aber kein unwiderlegbares;

Vielmehr ist die tatsächliche Handhabung entscheidend, ob steuerliche Betriebs- oder Privatvermögenseigenschaft gegeben ist;

Der VfGH hat in seiner Rechtsprechung zum Erbschaftssteuergesetz bereits „Durchgriffsbetrachtungen zwischen Betriebs- und Privatvermögen“ angestellt, um die Einmalwirksamkeit der Erbschaftsteuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG sicherzustellen (vgl. VfGH 22.6.2005, B 1349/04).

2.8 Aus den Entwicklungen der Guthabenstände auf den Sparbüchern mit den Nummern **** lässt sich die Einordnung und Behandlung der darauf befindlichen Sparguthaben als Privatvermögen des Erblassers gut erkennen.

Das Sparbuch mit der Nummer **** weist beginnend vom 23.10.2000 einen permanent steigenden Guthabenstand auf, der sich mit Ausnahme von zwei Auszahlungen vom 11. 9. 2001 und am 22. 8. 2002 von EUR 147.418,15 auf EUR 443.552,07 per 31.12.2005 ständig durch Einzahlungen erhöht hat.

Das Sparbuch mit der Nummer **** weist beginnend mit 03.1.2002 einen Guthabenstand von EUR 4.363,77 ansteigend bis zu EUR 752.508,59 per 31. Dezember 2005 ohne Auszahlung auf.

Daraus lässt sich ableiten, dass dieses Sparbuch vom Erblasser nicht für betriebliche Zwecke, sondern zur Abschöpfung seiner Gewinnanteile in sein Privatvermögen verwendet hat.

Beweis: Sparbuch mit der Nummer ****

Sparbuch mit der Nummer ****

2.9 Ein betrieblicher Nutzen dieser beiden Sparbücher ist auch nicht darin zu erkennen, dass diese Sparguthaben der Stärkung des Eigenkapitals oder gar der Besicherung betrieblicher Verbindlichkeiten dienen hätten sollen, weil die Gesellschaft über keinerlei Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten verfügt hat. Diese Tatsache der Zugehörigkeit zum Privatvermögen wird auch durch die bei der KG bestehende Überliquidität dokumentiert.

Durch die Bilanzierung des Gewinnverrechnungskontos entsprechend der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung als sonstige Verbindlichkeiten konnte auch keine Erhöhung des Eigenkapitals bewirkt werden.

Beweis: Bilanz zum 31. 12. 2005

2.10 Die Qualifikation als Privatvermögen ergibt sich ohne weiteres auch aus der Verwendung des Geldes (zu Maßgeblichkeit der Mittelverwendung vgl. VwGH vom 11. 5. 1993, 89/14/0284). Abhebungen von den Spargbüchern sind ausschließlich zu privaten, außerbetrieblichen Zwecken erfolgt.

2.11 Für die Zugehörigkeit zum Privatvermögen spricht letztlich auch, dass die gegenständlichen Sparguthaben über das Verrechnungskonto des Erblassers - zumindest in der Höhe dieses Kontos - dem Privatvermögen des Erblassers zuzurechnen gewesen sind.

2.12 Zusammenfassend ist also festzuhalten, dass die Sparguthaben somit aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden und nur als Privatvermögen anzusetzen sind, weil sie tatsächlich und rechtlich zum Privatvermögen gehören.“

Weiters meinte der Bf., dass selbst wenn die Berufungsbehörde zu dem Ergebnis kommen sollte, dass es sich bei den Sparguthaben um Betriebsvermögen handle, verletze die Nichteinbeziehung der Sparguthaben in den Befreiungstatbestand den Bf. in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Eigentumsrecht gemäß Art 5 StGG bzw. Art 1 1. ZP-MRK.

7. Vorlage an den UFS/Übergang der Zuständigkeit aufs BFG

Die Berufung wurde vom FAGVG auf Grund des Vorlageantrages dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

8. Ermittlungen des BFG durch Einsicht im Firmenbuch

Das Bundesfinanzgericht nahm zunächst Einsicht ins Firmenbuch zu FN*** und fertigte einen Auszug mit historischen Daten der Kommanditgesellschaft zum 16. Oktober 2016 an.

9. Vorhalteverfahren des BFG

Weiters erging durch den zum damaligen Zeitpunkt zuständigen Berichterstatter am 20. Dezember 2016 ein Vorhalt an den Bf. und an das FAGVG, zu dem der Bf. am 30.1.2017 eine Stellungnahme abgab. Zu den „Sparguthaben“ als endbesteuertes Vermögen führte der Bf. ua noch Folgendes aus:

[...]

[...]

Als Betriebsvermögen werden nur Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrem Wesen bzw ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden. Typische Betriebsausgaben der Gesellschaft wären beispielsweise der Rohstoffeinkauf (Kauf von Getreide),

der Bezug von Strom für den Betrieb der Mühlen, Gehälter und Löhne sowie Instandhaltungsaufwendungen für Maschinen und Gebäude in der Mühle. Die Sparguthaben wurden gerade nicht zur Abwicklung betrieblicher Geschäftsfälle eingesetzt, sondern ausschließlich privat für außerbetriebliche Zwecke genützt (vgl. VwGH vom 16.12.1998, 96/13/0046). Die Immobilien stehen im Privateigentum des Erblassers und nicht der Kommanditgesellschaft.

Die Erträge aus den Sparguthaben sind auf dem Konto 8500 „Zinserträge inkl. KEST“ (in der Höhe von € 18.564,72) verbucht. Wie der Aufstellung der Gewinnverteilung zum 31. 12. 2005 zu entnehmen ist, wurden die Zinserträge einschließlich der zugehörigen Kapitalertragsteuer beinahe zur Gänze dem Erblasser, Herrn BF Senior, zugewiesen.

...

Den Sparguthaben steht ein Verrechnungskonto des Erblassers zumindest in der gleichen Höhe gegenüber.

Beweis: Aufstellung Verrechnungskonto/Sparguthaben

Die gegenständlichen Sparguthaben sind über das Verrechnungskonto des Erblassers - zumindest in der Höhe dieses Kontos - dem Privatvermögen des Erblassers zuzurechnen. Der Erblasser hätte die Sparguthaben ohne weiteres über sein Verrechnungskonto aus der Gesellschaft „abziehen“ können. Bei verfassungskonformer Interpretation sind die Sparguthaben die de facto Privatvermögen sind (siehe dazu unten) - „echtem“ Privatvermögen gleichzustellen und die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 1 erster Teil, ErbStG anzuwenden. Der vorliegende Fall zeigt deutlich, dass die Besteuerung der Sparguthaben im vorliegenden Fall ein reiner Zufall ist und einen besonderen Härtefall ausweist.

...“

Der Stellungnahme wurden die darin genannten Beweismittel wie ua. Kopien der zum Zeitpunkt des Todes gültigen Unterschriftenblätter zu den Konten ***** lautend auf „KG“, der auf „KG“ lautenden Sparbüchern sowie eine Aufstellung mit der Bezeichnung "Verrechnungskonten/Sparguthaben" beigelegt.

Eine Berichtigung der Bücher wurde nicht nachgewiesen und der angeforderte Jahresabschluss 2006 wurde nicht vorgelegt.

10. Ermittlungen des BFG zum Steuerakt der KG StNr* und des Erblassers zu StNr*****

Seitens des Bundesfinanzgerichtes erfolgte weiters jeweils betreffend das Jahr 2005 Einsicht ins Abgabensinformationssystem des Bundes betreffend Feststellung der Einkünfte der Kommanditgesellschaft gemäß § 188 BAO, StNr***, sowie betreffend die Einkommensteuerfestsetzung gegenüber der Verl. Nach BF, StNr*** und gegenüber dem Bf., sowie ein Auskunftersuchen an das dafür zuständige Finanzamt * STADT und in der Folge eine Einsicht in den Veranlagungsakt StNr*** samt der dort einliegenden Jahresabschlüsse der Kommanditgesellschaft für die Jahre 2004 bis 2007.

11. Vorbereitungsvorhalt vom 9. Oktober 2017

Zur Vorbereitung auf die mündliche Verhandlung richtete der zum damaligen Zeitpunkt zuständige Berichterstatter am 9. Oktober 2017 einen weiteren Vorhalt an den Bf. und das FAGVG zur Information über den Stand des Verfahrens und die Sachlage.

12. Übergang der Zuständigkeit auf die GA 1062

Infolge Verhinderung des bisher zuständigen Berichterstatters wegen Pensionierung nahm der Geschäftsverteilungsausschuss die Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der unbesetzten Gerichtsabteilung 1034-1 ab und wurde diese mit Beschluss vom 5. Dezember 2017 der Gerichtsabteilung 1062-1 zur Erledigung zugewiesen.

13. Mündliche Verhandlung am 12. April 2018

Zu der am 12. April 2018 durchgeführten Verhandlung vor dem gesamten Senat ist der Bf. persönlich erschienen und nahmen für ihn weiters RA (kurz RA) und Frau STB (kurz Stb) an der Verhandlung teil. Weiters stand die Miterbin für Auskünfte zur Verfügung.

Die Vorsitzende (= Berichterstatterin in der gegenständlichen Rechtssache) berichtete über den bisherigen Verfahrensablauf und die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen unter Hinweis auf den Vorhalt des seinerzeit zuständigen Berichterstatters des BFG vom 9.10.2017, der zur Information auch den Beisitzern vorab übermittelt wurde. Anschließend wurde der Sachverhalt wie in der den Anwesenden ausgehändigten Beilage ./1 zur Niederschrift dargestellt vorgetragen.

Auf die Frage der Vorsitzenden, ob es zum vorgetragenen Sachverhalt noch Ergänzungen gibt, erklärten die Parteien bzw. deren Vertreter:

"RA: Zum Sachverhalt gibt es zu ergänzen, dass es auf die Sparbücher nicht zutrifft, dass diese zur Abwicklung der Geschäfte der KG dienten.

Zur Beilage 1., Seite 3, 3. Absatz von unten: Dort heißt es „die Sparbücher standen im Eigentum der KG“. Das stimmt so nicht, zumindest wirtschaftlich und faktisch standen sie im Eigentum des verstorbenen BF sen.

FA: Es gibt keine Ergänzungen zum Sachverhalt.

Bf.: Mein Vater hat keine Unterscheidung getroffen zwischen Privatvermögen und Betriebsvermögen. Er hat in den Jahren 1995 bis 2000 etliche Immobilien angeschafft und die Finanzierung erfolgte durch Abhebung von den Sparbüchern. Die Einkäufe der KG wurden über die Girokonten abgewickelt. Frage eines Beisitzers: Warum wurden die Sparbücher dann bilanziert? Es war gelebte Praxis. Es ist deshalb bilanziert worden, weil der Vater nicht unterschieden hat zwischen privat und betrieblich. Aufgrund des Guthabens auf dem Verrechnungskonto hat er als Pendant dazu die Sparbücher als sein Privatvermögen betrachtet. Der Erblasser hatte Verfügungsgewalt über die Sparbücher. Es waren vier Familienmitglieder (die 3 Kommanditisten und der Komplementär) zeichnungsberechtigt, damit die Firma ohne Probleme weitergeführt werden kann und

auch seine privaten Immobilienprojekte weitergeführt werden können, falls ihm etwas passiert."

Auf Frage eines Beisitzers, ob die Immobilienprojekte im Privatvermögen waren, antwortet der Bf.: *"Die Immobiliengeschäfte hatten mit den Geschäften der Kommanditgesellschaft nichts zu tun und waren rein privat."*

Auf Frage des Rechtsanwaltes antwortet der Bf.: *"Auch sonstige Lebenshaltungskosten wurden durch Abhebungen von diesen Sparbüchern finanziert. Faktisch abgehoben hat nur der Vater, nicht die anderen Zeichnungsberechtigten."*

Die Miterbin ergänzte dazu: *"Die Girokonten wurden für die Geschäfte der KG verwendet. Von den Girokonten haben mein Bruder und wenn es notwendig war auch ich Überweisungen durchgeführt oder Abhebungen vorgenommen. Die Guthaben auf den Sparbüchern wurden nur von meinem Vater in Anspruch genommen. Sie waren für den laufenden Betrieb auch nicht notwendig, da die KG mit genügend Kapital ausgestattet war."*

Zur rechtlichen Beurteilung verwies der RA auf die bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren.

Das FA verwies auf die BVE und ergänzte: *"Die Sparbücher waren in den Bilanzen enthalten. Der VwGH spricht immer davon, dass es auf die Behandlung in den Büchern ankommt (Zl. 87/14/0118 vom 28.6.1988, vom 26.4.1994, Zl. 91/14/0030) und auch die steuerliche Erfassung beim direkten Amt spricht fürs Betriebsvermögen."*

Dem erwiderten die Vertreter des Bf.:

"RA: Die bilanzielle Behandlung ist steuerlich nur ein Indiz und widerlegbar. Maßgeblich ist die tatsächliche Handhabung, insbesondere die Mittelverwendung (VwGH 11.5.1993, Zl. 89/14/0284)."

Steuerberaterin: *Auch als gewillkürtes Betriebsvermögen ist für die steuerliche Betrachtung erforderlich, dass dieses den Betrieb fördert. Bei den Sparbüchern mangelt es an der Förderung des Betriebes. Die Gesellschaft war ausreichend kapitalisiert und war auch keine Fremdfinanzierung vorhanden, für die man die Sparbücher als Sicherstellung gebraucht hätte. Ich verweise auf das Judikat VwGH 13.5.1992, Zl. 90/13/0057. Es war eigentlich notwendiges Privatvermögen."*

Der Vertreter des Finanzamtes verwies noch auf die Entscheidung UFS vom 8.11.2013, RV/1983-W/09, in der ausgeführt werde, dass es nicht ausschlaggebend sei, wie das Vermögen in Zukunft verwendet werden wird. Privatentnahmen müssten buchmäßig dokumentiert werden.

Der RA legte noch einen Auszug aus dem Firmenbuch betreffend die KG mit historischen Daten vor.

Nachdem festgehalten wurde, dass keine Beweisanträge mehr offen sind, wurde das Beweisverfahren von der Vorsitzenden geschlossen und die Parteien um die Schlussworte ersucht.

Das Finanzamt ersuchte abschließend, der Beschwerde wie in der BVE teilweise Folge zu geben und das darüber hinausgehende Begehren als unbegründet abzuweisen

Der RA ersuchte abschließend, der Beschwerde antragsgemäß Folge zu geben.

II. Sachverhalt

Der Nachlass des am 6. Jänner 2006 verstorbenen, zuletzt im Inland wohnhaft gewesenen österreichischen Staatsbürger BF wurde nach unbedingt abgegebener Erbantrittserklärung auf Grund des schriftlichen Testaments vom 4. November 2002 dem Beschwerdeführer BF (kurz Bf.) und Frau MITERBIN (kurz Miterbin) als erbl. Kinder je zur Hälfte mit Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes STADT vom 11. Jänner 2007 eingewantwortet.

Mit dem Testament vom 4. November 2002 hatte der Erblasser den Bf. und seine Miterbin zu gleichen Teilen zu Erben eingesetzt und dazu folgende Verfügung getroffen:

„Hinsichtlich der Erbteilung, ohne der Verpflichtung zur Zahlung einer Ausgleichszahlung ordne ich an:

1. Meine Tochter MITERBIN hat nachstehendes Vermögen zu erhalten:

- a) Das Haus [ADRESSE].*
- b) Das Haus [ADRESSE].*
- c) Die Eigentumswohnung in [ADRESSE].*
- d) Die Eigentumswohnung in [ADRESSE], mit der gesamten Einrichtung*
- e) 40% (...) des vorhandenen Barvermögens, der Wertpapiere und Sparbücher sowie des sonstigen Vermögens, welches nicht meiner Tochter oder meinem Sohn BF allein vermacht wurde.*
- f) Die mir gehörigen Einrichtungsgegenstände in meiner Ehewohnung in*

2. Mein Sohn BF hat nachstehendes Vermögen zu erhalten:

- a) Meine Geschäftsanteile an der KOMMANDITGESELLSCHAFT und an der GMBH unter Auflage ...*
- b) Meinen gesamten landwirtschaftlichen Grundbesitz ...*
- c) Das Haus [ADRESSE].*
- d) 60% (...) des vorhandenen Barvermögens, der Wertpapiere und Sparbücher sowie des sonstigen Vermögens, welches nicht meinem Sohn oder meiner Tochter MITERBIN allein vermacht wurde."*

Der Erblasser war als Kommanditist an der Kommanditgesellschaft "KOMMANDITGESELLSCHAFT", (kurz Kommanditgesellschaft) beteiligt. Die Kommanditgesellschaft ist seit dem Jahr 1967 unter FN*** im Firmenbuch eingetragen und war der Erblasser ursprünglich Komplementär der Gesellschaft. Im Jahr 1995 wurde der

Bf. als Komplementär und der Erblasser als Kommanditist mit einer Haftsumme von ATS 1.400.000,00 eingetragen.

Seit einem Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft vom 7. Mai 2002 bis zum Tod des Erblasser stellen sich die Beteiligungen an der Kommanditgesellschaft wie folgt dar:

Bf. (als Komplementär) mit 20 % (ATS 400.000,00 oder € 29.069,13)

Erblasser (als Kommanditist) mit 70% (ATS 1.400.000,00 oder € 101.741,97)

WITWE (als Kommanditistin) mit 5% (ATS 100.000,00 oder € 7.267,28)

MITERBIN (als Kommanditistin) mit 5 % (ATS 100.000,00 oder € 7.267,28).

Die Kommanditgesellschaft bilanzierte - jedenfalls bis zum 30. Juni 2007 - abweichend vom Kalenderjahr, jeweils zum 30. Juni, und es handelte sich um eine Mitunternehmerschaft, deren Gewinne nach § 5 EStG zu ermitteln waren.

Die Ergebnisverteilung ist im § 7 des Gesellschaftsvertrages geregelt. Danach ist die Ergebnisverteilung (Gewinn- und Verlustverteilung) die erstellte Steuerbilanz zugrunde zu legen und wird der Gewinn oder Verlust nach Zuweisung eines Gewinnvorweg an den Komplementär für die Geschäftsführung den Anteilen am Gesellschaftskapital entsprechend verteilt und es werden die Kapitalkonten sowie die Privatkonten der Gesellschafter (Verrechnungskonten) jährlich mit dem Nationalbankzinsfuß verzinst.

Nach § 10 des Gesellschaftsvertrages dürfen die Gesellschafter ihre gutgeschriebenen Vergütungen (Gewinnvorweg) und Zinsen jederzeit entnehmen, die Kommanditisten den ihnen zugekommenen Gewinnanteil des Vorjahres jedoch nur, sofern ihre Kapitaleinlage durch Verluste nicht herabgemindert ist und Entnahmen sind generell im Einklang mit der Liquidität der Gesellschaft abzustimmen.

Das Verrechnungskonto des Erblassers setzt sich im Wesentlichen aus den stehen gelassenen Gewinnanteilen einschließlich solcher aus den jeweiligen Vorjahren abzüglich einbehaltener Kapitalertragsteuer zusammen.

Im Zeitpunkt seines Todes hatte der Erblasser eine auf seinem Privatkonto (Verrechnungskonto) ausgewiesene Forderung gegenüber der KG iHv € 1,497.740,51.

Bei Vorlage der Vermögenserklärung und Stellung der Schlussanträge an das Verlassenschaftsgericht durch den Erbenmachthaber vom 22. November 2006 wird dieses Guthaben nicht gesondert angeführt und heißt es darin nur allgemein

"Die erbl. Guthaben können zur freien Verfügung der erbl. Kinder MITERBIN und BF gehalten werden, welche diese in Entsprechung der Erbteilungsvorschrift in ihr Eigentum übernehmen."

Im Einantwortungsbeschluss vom 11. Jänner 2007 finden sich nur Bestätigungen nach § 182 Abs. 3 AußStrG für Eintragungen im Grundbuch und im Firmenbuch und keine Darstellung über die Aufteilung des sonstigen Vermögens, zumal eine solche im AußerstreitG auch nicht vorgesehen ist.

Im Umlaufvermögen der Kommanditgesellschaft waren zum 31. Dezember 2005 einkommensteuerlich endbesteuerte Sparbücher und Bankguthaben im Wert von € 1.337.370,05 enthalten, die sich wie folgt aufgliedern:

Girokonto/****	€ 140.820,40
Sparbuch/****	€ 752.508,59
Sparbuch/****	€ 443.552,07
Girokonto/****	€ 488,99
Summe	€ 1.337.370,05

Daneben verfügte die Kommanditgesellschaft zum 31. Dezember 2005 noch über einen Kassabestand von € 215,43.

Die Bankkonten und die Sparbücher lauteten auf "KG", also auf die Kommanditgesellschaft und standen im zivilrechtlichen Eigentum der Kommanditgesellschaft und es waren neben dem Komplementär auch die Kommanditisten zu diesen Konten zeichnungsberechtigt.

Zwischen 31. Dezember 2005 und dem 6. Jänner 2006 (Todesstag des Erblassers) sind hinsichtlich dieser auf die Kommanditgesellschaft lautenden Bank- und Sparkonten keine Änderungen eingetreten.

Die im Umlaufvermögen der Kommanditgesellschaft erfassten Bank- und Sparguthaben stammen aus Betriebseinnahmen und waren auch noch in den Jahresabschlüssen 2006 und 2007, also auch nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens als Umlaufvermögen der Kommanditgesellschaft ausgewiesen, und zwar jeweils zum 30. Juni 2006 mit € 1.337.570,71 und zum 30. Juni 2007 mit € 1.546.236,43 und stellen so wie in den Vorjahren neben einem geringen Kassabestand das alleinige liquide Vermögen der Kommanditgesellschaft dar.

Die Umsatzerlöse und die übrigen Erträge bewegten sich in den Jahren 2004 bis 2007 in einer Größenordnung von insgesamt zwischen € 1,1 Mio und € 1,6 Mio und die Einkäufe, Löhne etc. in einer Größenordnung von insgesamt € 1 Mio bis € 1,5 Mio.

Die Girokonten dienten der Abwicklung der Geschäfte der Kommanditgesellschaft, die Sparbücher der Auszahlung der Gewinne und der Begleichung der Verbindlichkeiten der Kommanditgesellschaft gegenüber dem Erblasser als Gesellschafter über die Verrechnungskonten der Kommanditgesellschaft. Abhebungen vom Sparbuch wurden in der Praxis nur vom Erblasser durchgeführt, wenn gleich auch die übrigen Gesellschafter zeichnungsberechtigt waren.

Die Bankkonten bzw. Sparbücher wurden ursprünglich bei der Sparkasse STADT geführt und kam es aufgrund der Übernahme der Sparkasse STADT durch die BANK zu Umstellungen der Kontonummern. Von den "Vorgängersparbüchern" hat der Erblasser immer wieder Behebungen für private Anschaffungen (Immobilien) vorgenommen bzw. von den Sparguthaben Abhebungen vorgenommen, diese auf ein

Sparbuch, das auf den Erblasser lautete einbezahlt und davon Immobilienkäufe und Umbauarbeiten für die Immobilien (im Folgenden „Immobilien“) bezahlt. Die vom Erblasser erworbenen Immobilien befanden sich im Privatvermögen des Erblassers und nicht im Betriebsvermögen der Gesellschaft. „Rücküberweisungen“ an die Gesellschaft sind nicht erfolgt.

Der Stand des Verrechnungskonto des Erblassers war stets höher als die Summe der Sparguthaben wie die vom Bf. überreichte Aufstellung Verrechnungskonto/Sparguthaben zeigt.

Der Erblasser hätte die Sparguthaben ohne weiteres über sein Verrechnungskonto aus der Gesellschaft „abziehen“ können.

Neben den auf die Kommanditgesellschaft lautenden Bank- und Sparkonten gab es zum Todeszeitpunkt des Erblassers auch auf seinen Namen lautende Bankguthaben (Sparbücher, Wertpapierdepots etc) mit einem Guthaben zum Todestag iHv insgesamt € 2.033.972,98 (Anm: Diese wurden bei Festsetzung der Erbschaftsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG als steuerfrei beurteilt).

Die Erträge aus den im Umlaufvermögen der Kommanditgesellschaft befindlichen Bank- und Sparguthaben sind in den Gewinn- und Verlustrechnungen der Kommanditgesellschaft auf dem Konto 8500 Zinserträge erfasst.

[...]

Die Zuordnung der endbesteuerungsfähigen Kapitalerträge zum vollen Steuersatz sowie der Kapitalerträge auf die einzelnen Gesellschafter erfolgte entsprechend deren Kapitalanteile. Die gesondert festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb flossen abzüglich der einkommensteuerlich endbesteuerten Kapitalerträge in die Tarifbesteuerung der Einkünfte der Mitunternehmer ein.

Die Erträge aus den hier strittigen Bank- und Sparguthaben gehörten zu den Einkünften der Mitunternehmer aus Gewerbebetrieb und wurden den Gesellschaftern einkommensteuerlich entsprechend ihren Anteilen am Kapital, dh dem Erblasser entsprechend seiner Beteiligung an der KG mit 70% als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

III. Beweiswürdigung:

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im vom FAGVG vorgelegten Erbschaftssteuerakt enthaltenen Unterlagen wie insbesondere die Auszüge aus dem Verlassenschaftsverfahren, dem Firmenbuchauszug, den Erklärungen des Bf. und der Miterbin im Rechtsmittelverfahren und die Einsichtnahme des Bundesfinanzgericht in das Abgabensinformationssystem des Bundes sowie der Auskunftserteilung des Finanzamtes * STADT bzw. der Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der Kommanditgesellschaft beim Finanzamtes * STADT.

Dass die Bank- und Sparguthaben - jedenfalls zivilrechtlich - Eigentum der Kommanditgesellschaft waren, wurde primär aus der unbestrittenen Tatsache, dass diese

auf „KG“ lauteten und im Umlaufvermögen der Kommanditgesellschaft erfasst waren, abgeleitet. Der Bf. sprach selber lediglich von einem „de facto Privatvermögen“.

Dass die Girokonten der Abwicklung der Geschäfte der KG dienten wurde auch vom Bf. bei der mündlichen Verhandlung eingeräumt.

Zu den Sparbüchern wird dem Vorbringen des Bf. zwar insofern gefolgt, als es Lebensnahe ist, dass der Erblasser selbst nicht wirklich zwischen betrieblich und privat unterschieden hat. Ebenso wird nicht bezweifelt, dass der Erblasser auf Grund seines Guthabens auf dem Verrechnungskonto die Sparbücher - subjektiv - als sein "Privatvermögen" betrachtet hat und dass Abhebungen nur vom Erblasser vorgenommen wurden. Das ändert aber nichts an den - objektiv gesehen - tatsächlichen Eigentumsverhältnissen.

Unbestritten blieb, dass die Guthaben auf den Sparbüchern aus Betriebseinnahmen stammen und auch in den Jahresabschlüssen nach der Einantwortung noch als Vermögen der KG bilanziert wurde. In den Jahresabschlüssen wurde stets zwischen dem Guthaben auf dem Verrechnungskonto und dem Sparguthaben unterschieden und bestand nie eine gänzliche Übereinstimmung der Höhe nach. Die vom Bf. genannten, zeitlich weit zurückliegenden Buchungen auf den auf „KG“ lautenden Sparbüchern machen lediglich einen Bruchteil der dort aufscheinenden Abbuchungen aus und besagen lediglich, dass die Auszahlungen aus der Sphäre der Kommanditgesellschaft ins Privatvermögen des Erblassers über diese Sparkonten abgewickelt wurden. Es wird daher davon ausgegangen, dass die Sparbücher im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Kommanditgesellschaft und nicht dem Erblasser gehörten und dem Erblasser lediglich hinsichtlich der auf dem Verrechnungskonto ausgewiesenen Beträge eine Forderung gegenüber der Kommanditgesellschaft zustand.

Die einkommensteuerrechtliche Zurechnung der Kapitalerträge zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb ergibt sich aus der oben dargestellten Einsicht ins Abgabensinformationssystem des Bundes samt Auskunftserteilung der Finanzamtes STADT * und den Unterlagen aus dem Veranlagungsakt der Kommanditgesellschaft und blieb auch vom Bf. unwidersprochen.

IV. Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 und somit den Grundtatbestand für Erwerbe von Todes wegen, also "die Erbschaftssteuer", als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat allerdings in seinem Erkenntnis über die Aufhebung der Erbschaftssteuer entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG für das Inkrafttreten seiner Aufhebung eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt. Dies bedeutet gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf

Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§12 Abs.1 ErbStG 1955) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG die Anlassfallwirkung ausgedehnt hat, weiterhin anzuwenden ist. Somit ist das Erbschaftssteuergesetz auf vorliegenden Fall noch anzuwenden.

Gemäß § 2 Abs. 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

1. Erwerb durch Erbanfall und/oder durch Vermächtnis

Gemäß § 648 ABGB kann der Erblasser auch einem oder mehreren Miterben ein Vermächtnis vorausbestimmen, in Rücksicht desselben sind sie nur als Legatäre zu betrachten.

Nach § 684 ABGB erwirbt der Legatar in der Regel gleich nach dem Tode des Erblassers für sich und seine Nachfolger ein Recht auf das Vermächtnis.

Für die Besteuerung ist dabei entscheidend, ob ein Vorausvermächtnis im eigentlichen Sinn (echtes Vorausvermächtnis) vorliegt, dass die Gesamtheit der Erben belastet, somit auch den Vermächtnisnehmer in seiner Eigenschaft als Miterben nur im Ausmaß seiner Erbquote. Ein unechtes Vorausvermächtnis (Hineinvermächtnis) wird zur Gänze auf den Anteil des damit begünstigten Erben angerechnet. Seiner Rechtsnatur nach ist es nach herrschender Ansicht eine bloße Teilungsanordnung (vgl. dazu VwGH 22.1.1987, 86/16/0021, 0022; UFS 22.03.2006, RV/0220-K/05).

Die Abgrenzung zwischen Voraus- und Hineinvermächtnis ist nach den allgemeinen Auslegungsregeln für Vermächtnisse vorzunehmen. Die Auslegung letztwilliger Erklärungen hat nach dem Willen des Erblassers zu geschehen. Eine letztwillige Erklärung ist daher immer so auszulegen, dass der vom Erblasser angestrebte Erfolg eintritt. Dabei stellt die letztwillige Anordnung selbst, die als Einheit in ihrem gesamten Zusammenhang zu betrachten ist, nicht die einzige Quelle der Auslegung dar; es sind vielmehr auch außerhalb dieser Anordnung liegende Umstände aller Art, etwa sonstige mündliche oder schriftliche Äußerungen (ohne dass diese die Testamentsform aufweisen müssten), sowie ausdrücklich oder konkludente Erklärungen des Erblassers heranzuziehen. Allerdings muss diese Auslegung in der letztwilligen Anordnung irgendeinen, wenn auch noch so geringen Anhaltspunkt finden und darf dem darin unzweideutig ausgedrückten Willen des Erblassers nicht zuwiderlaufen (vgl. VwGH 16.11.1989, 88/16/0141).

Eine Aufteilung von Vermögenswerten im Verhältnis der Erbquoten von je 50% würde voraussetzen, dass der Erblasser als bloße Teilungsanordnung zu betrachtende Hineinvermächtnisse angeordnet hat. Bei einer derartigen Betrachtung wäre nicht nur das Guthaben auf dem Verrechnungskonto, sondern wären sämtliche zum Todeszeitpunkt vorhandenen Vermögenswerte bei beiden Erben mit einer Hälfte zu berücksichtigen.

Vorausvermächtnisse hingegen sind nach der ständigen Judikatur des VwGH nur beim Erwerb des jeweils letztwillig Begünstigten zu berücksichtigen und sind nur die restlichen Vermögensgegenstände, für die der Erblasser kein Vermächtnis angeordnet hat, entsprechend der Quote anzusetzen (vgl. dazu ua. VwGH 22.1.1987, 86/16/0021). .

Im gegenständlichen Fall haben beide Miterben die letztwillige Anordnung des Erblassers grundsätzlich dahingehend interpretiert, dass der Erblasser Vorausvermächtnisse verfügt hat. Dafür, dass kein Hineinvermächtnis gewollt war, spricht die ausdrückliche Anordnung des Erblassers, dass die Erbteilung *"ohne der Verpflichtung zur Zahlung einer Ausgleichszahlung"* vorgenommen werden soll. Besondere Umstände, die zur Auslegung des Inhalts der Verfügung herangezogen werden hätten können, liegen nicht vor und wurden vom Bf nicht einmal behauptet. Wenn nun der Erblasser einerseits seine beiden Kinder zu gleichen Teilen als Erben einsetzt und andererseits über sein gesamtes Vermögen Vorausvermächtnisse anordnet, kann das lediglich dahingehend verstanden werden, dass der Erblasser von einer Wertgleichheit der Vorausvermächtnisse ausgegangen ist.

Die vermachten Vermögenswerte sind daher jeweils nur bei dem Miterben, der letztwillig bedacht wurde, in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

1.1 Guthaben des Erblassers auf dem Verrechnungskonto als Verbindlichkeit der KG

Im angefochtenen Bescheid wurde das gesamte Guthaben auf dem Verrechnungskonto iHv € 1.497.740,51 dem Bf. als Teil des Wertes des KG-Anteiles zugerechnet.

Unstrittig ist, dass es bei diesem um eine Forderung des Erblassers gegenüber der Kommanditgesellschaft bzw. vice versa um eine Verbindlichkeit der Kommanditgesellschaft gegenüber dem Erblasser handelt. Der Wert des KG-Anteiles ist daher von € 2.138.944,34 um € 1.497.740,51 zu reduzieren und beträgt demnach - wie in der BVE - € 641.203,83. Für diesen Anteil an einer Personengesellschaft steht dem Bf. - wie im angefochtenen Bescheid und in der BVE berücksichtigt - ein Freibetrag nach § 15a Abs. 1 iVm Abs. 4 Z. 3 ErbStG iHv € 255.500,00 (70% von € 365.000,00) zu.

1.2 Ausmaß der Berücksichtigung des Guthabens beim Erwerb des Bf.

Dem Bf. wird gefolgt, dass der Erblasser über dieses Guthaben getrennt vom Geschäftsanteil verfügt hat und dieses nicht nach Punkt 2.a) der letztwilligen Verfügung alleine an den Bf. fallen sollte.

Es handelt sich daher um Vermögen, dass nicht der Tochter oder dem Sohn allein vermacht wurde. Für derartiges Vermögen hat der Erblasser in Punkt 1.e) sowie 2)d) bestimmt, dass die Tochter 40% und der Sohn 60% erhalten soll.

Zum Einwand, dass im rechtskräftigen Einantwortungsbeschluss keine abweichende Aufteilung für die gegenständliche Forderung vorgesehen sei, ist zu sagen, dass eine solche Darstellung im Einantwortungsbeschluss (§ 177 ff AußStrG) nicht vorgesehen ist und Bestätigungen nach § 182 Abs. 3 AußStrG nur für Eintragungen ins Grundbuch und für Eintragungen ins Firmenbuch vorgesehen sind.

Die Forderung des Erblassers gegen die KG von insgesamt € 1.497.740,51 ist daher mit einem Anteil von 60%, ds € 898.644,31 beim Erwerb von Todes wegen des Bf. zu berücksichtigen und ist der steuerpflichtige Erwerb des Bf. – wie in der BVE – auf € 1.279.660,02 zu reduzieren.

2. Anwendbarkeit der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG

§ 1 des Bundesverfassungsgesetzes über eine Steuerabgeltung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, bei sonstigem Vermögen und bei Übergang dieses Vermögens von Todes wegen durch den Abzug einer Kapitalertragsteuer, über eine Steueramnestie, über eine Sonderregelung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1992 und über eine Amnestie im Bereich des Devisenrechts (Endbesteuerungsgesetz) in der hier maßgeblichen Fassung BGBl. Nr. 201/1996 (in der Folge Endbesteuerungsgesetz) lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, dass bei der Besteuerung

1. von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von

a) Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,

...

des sonstigen Vermögens (§ 69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z 1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen die Steuern (Abs. 2) soweit diese Kapitalerträge nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen – mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. ...

...

(2) Abs. 1 gilt hinsichtlich lit. a ...für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und Vermögensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1993 entstanden ist, sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer, wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 1992 verstorben ist.

...

(3) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, dass für natürliche Personen bei Kapitalerträgen im Sinne des Abs. 1 die Einkommensteuer, soweit die Kapitalerträge nach dem 31. Dezember 1993 zugeflossen sind, auch dann mit dem Kapitalertragsteuerabzug oder mit einem im Wege der kuponauszahlenden Stelle geleisteten Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 letzter Satz) abgegolten sind, wenn sie zu den Betriebseinnahmen gehören.

...“

Auf Grund des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG 1955 bleibt der Erwerb 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 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, steuerfrei; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Der einfache Gesetzgeber ist verhalten, dort, wo er den todeswegigen Erwerb "endbesteuerten" Vermögens (iSd §1 Abs1 Z1 lit a und lit b, Z2, Abs2 Z1 EndbesteuerungsG) einer Besteuerung unterwirft, eine Abgeltungswirkung vorzusehen; bei der Regelung anderer Steuergegenstände des ErbStG steht es ihm aber frei, eine solche Wirkung nicht vorzusehen. Soweit der Gesetzgeber diesem bundesverfassungsgesetzlichen Gebot (§1 Abs1 Z2 EndbesteuerungsG) entspricht und von dieser bundesverfassungsgesetzlichen Ermächtigung (§3 Z2 EndbesteuerungsG) Gebrauch macht, ist es ausgeschlossen, Steuertatbestände der beiden Kategorien miteinander zu vergleichen und das Ergebnis dieses Vergleiches am Gleichheitssatz (Art7 B-VG, Art2 StGG) zu messen. Raum für eine derartige Prüfung bleibt daher nur zum einen außerhalb des Anwendungsbereiches des Endbesteuerungsgesetzes, zum anderen in seinem Anwendungsbereich soweit, als dieses Bundesverfassungsgesetz eine nähere Ausgestaltung erlaubt (zB bei der Regelung des Verfahrens für die Erstattung der Kapitalertragsteuer - §1 Abs5 EndbesteuerungsG, §97 Abs4 EStG 1988). §15 Abs1 Z17 ErbStG setzt das Gebot des Endbesteuerungsgesetzes, eine Abgeltungswirkung vorzusehen, in der Weise um, daß er eine Steuerbefreiung normiert. Diese Gesetzestechnik ist nicht zu beanstanden. Alle Bedenken, die der Verwaltungsgerichtshof gegen §15 Abs1 Z17 ErbStG - gestützt auf den Gleichheitssatz - ins Treffen führt, übersehen die Wirkung von §1 und §3 EndbesteuerungsG auf die Möglichkeit einer Prüfung anhand des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes. Soweit der einfache Gesetzgeber den Vorgaben des Endbesteuerungsgesetzes entspricht, ist ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz auszuschließen (vgl VfGH 12.10.1998, G 170/96 ua).

§ 15 Abs1 Z17 ErbStG umschreibt jenes Vermögen, dessen todeswegiger Erwerb steuerfrei bleibt, durch Verweisung auf §97 Abs1 und Abs2 EStG 1988 idF BGBl 12/1993, der auf §93 EStG 1988 weiterverweist. Er verweist ausdrücklich auf eine bestimmte - feststehende - Fassung, die somit zu seinem eigenen Inhalt wird; die Verweisung ist also "statisch" und durch die späteren Änderungen des EStG 1988 nicht berührt worden (vgl VfGH 12.10.1998, G 170/96 ua).

97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 lautete in der maßgeblichen Fassung BGBl. 12/1993:

"§ 97. (1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3, die

1. der Kapitalertragsteuer unterliegen und
2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören, gilt als durch den Steuerabzug abgegolten. ...

(2) Die Einkommensteuer für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die

1. nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen und
2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören,

gilt durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten. Der Steuerpflichtige muss dazu der kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3. ..."

Nach § 27 EStG 1988 sind nur solche Einkünfte "Einkünfte aus Kapitalvermögen", soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG gehören. Mit den Einkünften aus Kapitalvermögen sollen im Wesentlichen die Erträge von Geldkapital erfasst werden. Die Einkunftsart ist subsidiär: Soweit die Einkünfte zu den ersten vier Einkunftsarten gehören (z.B. Dividenden aus Aktien, die zum Betriebsvermögen eines Gewerbetreibenden gehören), sind sie diesen zuzurechnen (vgl. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0074 unter Hinweis auf Doralt/Ruppe, Steuerrecht I 7, 51).

Handelt es sich bei den endbesteuerten Bankguthaben und Sparbüchern um Betriebsvermögen und gehören die daraus erzielten Einkünfte auf Grund der Subsidiarität der Einkünfte aus Kapitalvermögen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, ist der Erwerb dieses Vermögens von Todes wegen nicht nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG 1955 befreit (vgl. VwGH 30.9.2004, 2004/16/0074).

Als notwendiges Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter anzusehen, die ihrem Wesen nach einem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich genutzt werden. Handelt es sich um Bargeld, das aus Betriebseinnahmen stammt, so trifft das so lange zu, als dieses Bargeld nicht aus dem betrieblichen Kreis entnommen wird. Anhaltspunkt hierfür kann aber, dem Wesen des Geldes entsprechend und eine ordnungsgemäße Geldkontenführung vorausgesetzt, grundsätzlich nur die buchmäßige Behandlung sein. Nicht ausschlaggebend ist, ob das Bargeld in näherer Zukunft tatsächlich betrieblich verwendet werden wird. Nichts anderes als für Bargeld gilt aber für ein Sparbuch. Wird eine Kapitaleinlage laufend bei der Abwicklung betrieblicher Geschäftsfälle eingesetzt, so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor. Werden Betriebseinnahmen auf ein Sparbuch übertragen, so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor, solange das eingelegte Geld nicht außerbetrieblichen Zwecken dient (vgl. VwGH 24.09.2003, 98/13/0207).

Die Ausbuchung eines Gegenstandes des gewillkürten Betriebsvermögens auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitpunkt bewirkt nicht die Entnahme zu diesem zurückliegenden Stichtag. Die Entnahme wird erst im Zeitpunkt des Abbuchens bewirkt (vgl. VwGH 26.4.1994, 91/14/0030).

Die gegenständlichen, im zivilrechtlichen Eigentum der Kommanditgesellschaft stehenden und in deren Umlaufvermögen erfassten Bank- und Sparguthaben stammen aus Betriebseinnahmen und haben die betriebliche Sphäre erst dann und insoweit verlassen, als sie zur Begleichung der auf den Privatkonten der Gesellschafter ausgewiesenen Forderungen Verwendung fanden. Bis dahin wurde dieses Kapitalvermögen in der Kommanditgesellschaft belassen und die Gesellschafter hatten lediglich eine Forderung gegenüber der Kommanditgesellschaft.

Auch wurden die Bank- und die Sparkonten selbst nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens noch als solche der KG in deren Umlaufvermögen geführt.

Mit der laufenden Entrichtung der Kapitalertragsteuer (somit einer Erhebungsform der Einkommensteuer) soll nicht nur die Einkommensteuer, sondern auch die letztlich beim Übergang von Todes wegen zu entrichtende Erbschaftssteuer abgegolten sein. Daraus folgt, dass für die Anwendung der Befreiungsvorschrift darauf abzustellen ist, wem im Zeitpunkt des Todes einkommensteuerlich die Kapitalerträge zuzurechnen sind, wer daher Schuldner einer von diesen Kapitalerträgen abzuführenden Kapitalertragsteuer wäre (vgl. VfGH 22.06.2005, B 1349/04).

Die Erträge aus den bilanziell im Umlaufvermögen erfassten endbesteuerten Bankguthaben und Sparbüchern sind, wie aus dem Jahresabschluss der Kommanditgesellschaft zum 30. Juni 2005 einschließlich der Ergebnisverteilung der Kommanditgesellschaft (handelsrechtlich und steuerrechtlich) 2005, der damit korrespondierenden Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2005 samt Beilagen dazu und dem an die Kommanditgesellschaft gerichteten Bescheid vom 15. September 2006 betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO eindeutig zu schließen ist, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt worden.

Die Einkünfte aus den endbesteuerten Kapitalerträgen wurden auf die Gesellschafter entsprechend ihrer Kapitalbeteiligungen aufgeteilt und wurden dem Erblasser einkommensteuerrechtlich 70% der Zinsen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Die von der Kommanditgesellschaft entrichtete Kapitalertragsteuer hat keine Abgeltungswirkung für die Erbschaftsteuer und steht die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG für das im Betriebsvermögen der Kommanditgesellschaft befindliche Kapitalvermögen nicht zu.

Es war daher der Beschwerde teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid wie in der Beschwerdevorentscheidung abzuändern. Dem darüber hinausgehenden Beschwerdevorbringen kommt hingegen keine Berechtigung zu.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im Hinblick auf die oben genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war die Revision nicht zuzulassen. Entscheidungswesentlich war die Auslegung der letztwilligen Verfügung und die Lösung der Tatfragen, wem bestimmte Kapitalerträge im Todeszeitpunkt des Erblassers einkommensteuerrechtlich zugerechnet wurden und ob es sich dabei um Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder um solche aus Kapitalvermögen gehandelt hat.

Wien, am 20. April 2018