



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Helmut Traar & Dr. Johannes Locnikar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 15. Februar 2002 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Am 18. November 2001 verstarb O.W. (in der Folge: Erblasser, Erbl.), der Vater des Bw., ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Aufgrund der gesetzlichen Erbfolge waren demnach der Bw., dessen Bruder P.W., sowie deren Mutter F.W. je zu einem Drittel zu Erben berufen. Im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens gaben die drei Erben jeweils unbedingte Erbserklärungen ab und erstatteten ein eidesstättiges Vermögensbekenntnis. In den Aktiva dieser Vermögensaufstellung waren enthalten:

• Grundstücke (Gesamteinheitswert)	€	15.852,96
• Guthaben Girokonto	€	45,53
• Sparbuch Nr. 98226100989, lautend auf "O.W."	€	47.595,31
• Sparbuch Nr. 98226100997, lautend auf "O.W."	€	48.547,27
• Forderungen Versicherung, Krankenkasse	€	686,56
• Fahrnisse (Pkw)	€	146,00

Unter den Passiven finden sich nachstehende Positionen:

• Grundbuchslasten	€	1.122,89
• Herausgabeanspruch F.W.	€	48.071,30
• Todfallskosten	€	3.468,01

Betreffend den "Herausgabeanspruch F.W." wird dort näher ausgeführt, dass nach den einvernehmlichen Angaben der Erben die beiden, oben angeführten, in den Aktiva enthaltenen Sparbuchguthaben aus dem Verkauf einer je zur Hälfte im Eigentum des Erbl. und dessen Witwe gestandenen Liegenschaft stammten. Der Herausgabeanspruch der Witwe in Höhe der Hälfte der Sparbuchguthaben werde von den erbl. Söhnen ausdrücklich anerkannt.

Am Ende der Abhandlungsurkunde wurden, nach weiteren, hier nicht interessierenden, Abreden über die Aufteilung des Nachlasses, die Abhandlungskosten mit € 2.379,30 beziffert.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) dem Bw. gegenüber für dessen Drittelserwerb Erbschaftssteuer (ErbSt) in Höhe von € 606,53 fest. Die Berechnung der ErbSt legte das FA, in Schillingbeträgen ausgedrückt, wie folgt dar:

• Grundstücke, dreifacher Einheitswert, davon 1/3	S	218.141,49
• Geld (Forderungen)	S	3.149,04
• Guthaben bei Banken	S	220.700,63
• Fahrnisse (Pkw)	S	669,71
• abzüglich Kosten der Bestattung	S	15.906,91
• abz. Kosten der Regelung des Nachlasses	S	10.913,29
• abz. Bankverbindlichkeiten (Grundbuchslasten)	S	5.150,48

• abz. Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	S	30.000,00
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit b ErbStG	S	669,71
• abz. Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	S	220.700,63
• steuerpflichtiger Erwerb S 159.319,85, gerundet	S	159.310,00
• davon gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 2,5%	S	3.982,75
• zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% von S 218.140,00	S	4.362,80
• Erbschaftssteuer gesamt, gerundet	S	8.346,00
• entspricht in Euro	€	606,53

In seiner dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass bei der Berechnung der ErbSt richtigerweise die gesamten erblasserischen Sparguthaben mit einem (auf den Bw. entfallenden anteiligen) Betrag von S 440.983,58 als Aktivum anzusetzen und in derselben Höhe der Freibetrag nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG abzuziehen wären. Zusätzlich wäre aber noch der Herausgabeanspruch der erbl. Witwe hinsichtlich der Hälfte der Sparguthaben in Abzug zu bringen, sodass nur mehr der Zuschlag zur ErbSt gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG für den Liegenschaftserwerb festzusetzen wäre. Begründend dazu führte der Bw. aus, dass ausschließlich der Erblasser sämtliche finanzielle Angelegenheiten auch für dessen Ehegattin, die Mutter des Bw., wahrgenommen hätte. Aus diesem Grunde seien die beiden, auch den Hälfteanteil des Verkaufserlöses der Mutter repräsentierenden, Sparguthaben auf den Erbl. legitimiert gewesen und habe er diese verwaltet. Der Witwe sei lediglich ein Herausgabeanspruch aus dem zwischen ihr und dem Erblasser abgeschlossenen Verwahrungsvertrag zugestanden. In Fehlbeurteilung dieses Rechtsverhältnisses habe das FA die Hälfte der Sparguthaben schon im Zeitpunkt des Todes des Erbl. dessen Witwe zugerechnet, obwohl diese aufgrund der auf den Namen des Erbl. lautenden Legitimation bis dahin gar nicht darüber verfügen hätte können. Um nun im Erbwege eine entsprechende Verfügungsermächtigung der Witwe gegenüber der Bank zu erlangen, war die im Vermögensbekenntnis erfolgte Vorgangsweise, nämlich Erfassung der beiden Namenssparguthaben im gesamten Betrag unter den Aktiva und Dokumentierung des Herausgabeanspruches der Witwe in den Passiva, erforderlich.

Seine abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das FA damit, dass allein der Name, auf den ein Sparguthaben laute, keinen unwiderlegbaren Beweis mache, wem das darauf verbuchte Guthaben zuzurechnen sei. Im Verein mit den sonstigen, aus dem Vermögensbekenntnis ableitbaren, unstrittigen Umständen ergäbe sich, dass, ungeachtet der

rein formellen Verfügungsbeschränkung der Witwe gegenüber, die Sparbuchguthaben nur zur Hälfte dem Erbl. zuzurechnen gewesen wären.

In seinem fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. ergänzend vor, seine Rechtsansicht werde noch durch die Bestimmung des § 371 ABGB, welche eine Regelung für den Fall der Vermengung von Sachen, die sich innerhalb der Gattung nicht unterscheiden lassen, wie etwa Geld, enthalte, bestätigt. Daraus lasse sich ableiten, dass der bisherige Besitzer Eigentümer werde, wenn fremde Sachen mit seinen ununterscheidbar vermischt würden, was im gegenständlichen Fall auf den Erblasser und die Sparguthaben zutreffen würde. Der erbl. Witwe verbleibe dann nur mehr der im Vermögensbekenntnis angeführte Herausgabeanspruch. Noch deutlicher werde die Richtigkeit der Argumentation des Bw., wenn etwa ein Dritter Erbe und die Witwe nicht Miterbin geworden wäre. Dann wäre diesem Dritten das gesamte Sparvermögen zugefallen und die Witwe hätte den ihr zustehenden Anteil ebenfalls nur mittels Herausgabeanspruch geltend machen können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass, abgesehen vom einzigen Berufungspunkt, die vom FA bei der Ermittlung der ErbSt angesetzten Werte, der Berechnungsmodus sowie die Steuersätze und angewendeten Steuerbefreiungen unstrittig sind. Nicht in Zweifel gezogen wird weiters, dass es sich bei den berufsgegenständlichen Sparbuchguthaben um der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zugängliches Kapitalvermögen handelt. Streit besteht lediglich darüber, ob die besagten Sparbuchguthaben dem Erbl. im Zeitpunkt seines Ablebens nur zur Hälfte oder im gesamten Betrag zuzurechnen waren, woraus sich die vom Bw. begehrten steuerlichen Konsequenzen ergeben würden.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen diesem Bundesgesetz. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 leg. cit. gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Erbanfall.

Gegenstand des Erwerbes ist in diesem Fall das Nachlassvermögen. Unter dem Nachlass versteht das Gesetz (§ 531 ABGB) den Inbegriff der Rechte und Verbindlichkeiten eines Verstorbenen, soweit sie nicht in bloß persönlichen Verhältnissen begründet sind. Der Erblasser kann dabei nicht mehr an Vermögen und Rechten hinterlassen, als er selbst gehabt hatte (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer,

Rz 12 zu § 2 ErbStG unter Hinweis auf die einschlägige Judikatur von VwGH und OGH). Zu den allgemein vererblichen vermögensrechtlichen Rechten und Pflichten zählen der Besitz, das Eigentum, Forderungen und Verbindlichkeiten (Welser in Rummel, ABGB, 1. Band, Rz 4 zu § 531). Nach § 309 ABGB heißt, wer eine Sache in seiner Macht oder Gewahrsame hat, ihr Inhaber. Hat der Inhaber einer Sache den Willen, sie als die seinige zu behalten, so ist er ihr Besitzer.

Aus dem Vorbringen des Bw., dass ausschließlich der Erblasser sämtliche finanzielle Angelegenheiten auch für dessen Ehegattin, die Mutter des Bw., wahrgenommen hätte, weshalb die beiden, auch den Hälfteanteil des Verkaufserlöses der Mutter repräsentierenden, Sparbücher auf den Erbl. legitimiert gewesen und von ihm verwaltet worden wären, erhellt aber eindeutig, dass der Erbl. gar nicht den Willen, diesen Hälfteanteil als den seinigen zu behalten, gehabt hat, er sohin nicht als Besitzer anzusehen ist. In diesem Sinne noch weiter gehend weist der Bw., nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu Recht, auf den zwischen dem Erbl. und dessen Witwe seinerzeit abgeschlossenen Verwahrungsvertrag betreffend den der Witwe schon damals zugestandenen Hälfteanteil am Verkaufserlös hin. Gemäß § 957 ABGB entsteht ein Verwahrungsvertrag, wenn jemand eine fremde Sache in seine Obsorge übernimmt. Nach § 958 ABGB erwirbt der Übernehmer durch den Verwahrungsvertrag weder Eigentum, noch Besitz, noch ein Gebrauchsrecht; er ist bloß Inhaber mit der Pflicht, die ihm anvertraute Sache vor Schaden zu sichern. Aufgrund des zwischen dem Erbl. und dessen Gattin unstrittig abgeschlossenen Verwahrungsvertrages geht aber im Zusammenhang mit der letztangeführten Gesetzesstelle nun klar hervor, dass der Erbl. hinsichtlich des ihm von seiner Gattin anvertrauten Hälfteerlöses nicht als Besitzer und schon gar nicht als Eigentümer desselben anzusehen ist, sondern bloß als Inhaber. Da für die Zurechnung zum Nachlass entsprechend den obigen Ausführungen (vgl Welser a.a.O.) das Eigentum oder zumindest der Besitz des Erblassers Voraussetzung ist, erweist sich sohin der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grund als frei von der behaupteten Rechtswidrigkeit.

Wenn nun der Bw. darauf hinweist, dass die erbl. Witwe über ihren Anteil an den Sparguthaben wegen der namentlichen Legitimation auf den Erbl. nicht verfügen hätte können, so ist dem entgegenzuhalten, dass es sich dabei nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz lediglich um eine formelle Verfügungsbeschränkung seitens der Bank handelt, welche für die Frage, wem ein Sparbuchguthaben zuzurechnen ist, nicht allein entscheidungsrelevant sein kann. Wie schon das Finanzamt richtig erkannt hat, ist der Name, auf den ein Sparbuch lautet, kein unwiderlegbarer Beweis dafür, wem das darauf verbuchte

Guthaben zuzurechnen ist (Fellner, a.a.O., Rz 61, 5. Absatz zu § 15 ErbStG; VwGH vom 30. Mai 1990, 86/13/0200). Damit befindet sich die Meinung des Finanzamtes auch im Einklang mit der herrschenden zivilrechtlichen Ansicht (Dittrich-Tades, ABGB, MANZsche Große Gesetzausgabe, 35. Auflage, E 7 zu § 371, E 65a zu § 1393). Wenn nun aber der Bw. selbst eingesteht, dass die Hälfte der hier strittigen Sparguthaben von der Gattin des Erbl. stamme und diesem von ihr nur zur Verwahrung gegeben worden wäre, vermag er mit dem gerade besprochenen Vorbringen ebenfalls nicht eine Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides aufzuzeigen.

In seinem Vorlageantrag wendet der Bw. weiters ein, aus der Bestimmung des § 371 ABGB, welche eine Regelung für den Fall der Vermengung von Sachen, die sich innerhalb der Gattung nicht unterscheiden lassen, ließe sich ableiten, dass der bisherige Besitzer Eigentümer der vermengten Sachen würde. Dagegen ist zunächst, im Lichte der obigen Darlegungen, ins Treffen zu führen, dass der Erbl. nicht Besitzer, sondern als Verwahrer bloß Inhaber des anteiligen Verkaufserlöses war, und somit mangels Besitz schon aus diesem Grund gar nicht, wie der Bw. vermeint, Eigentümer werden konnte. Weiters ist noch auf die herrschende zivilrechtliche Auffassung hinzuweisen, wonach bei der Vermengung von Sachen solange Quantenmiteigentum (bezeichnet auch als Miteigentum nach Quanten) nach § 415 ABGB vorliege, als sich das Gemenge, in dem die Sache untergetaucht sei, noch vom übrigen Vermögen des Inhabers abgrenzen lasse (Ehrenzweig, System, 2. Auflage, I/2, 215 f; Gschnitzer, Sachenrecht (1968), 85 f; Feil, ABGB, Handkommentar für die Praxis III (1977), 332; Spielbüchler in Rummel, ABGB, Rz 2 zu § 371; OGH SZ 11/61, SZ 50/42). Im gegenständlichen Fall war das durch die beiden Namenssparbücher repräsentierte Gemenge "Sparbuchguthaben", umfassend den gesamten Verkaufserlös beider Ehegatten, durchaus klar vom übrigen Vermögen des Erblassers (Liegenschaft (-santeil), Fahrnisse, u.a.) abgrenzbar. Demnach war das gesamte Sparguthaben als Miteigentum nach Quanten, nämlich im Ausmaß von je zur Hälfte, anzusehen. Noch deutlicher hiezu führt Bydlinski (in Klang, 2. Auflage, IV/2, 694 f) aus, dass das Entstehen von Miteigentum gemäß § 415 ABGB im Verhältnis der vermischten Sachen durch § 371 keineswegs verhindert werde. Rechtsfolge einer Vermengung sei daher immer die Entstehung von Miteigentum. Selbst Veränderungen am entstandenen Miteigentum könnten bloß die Quoten verändern. Damit ist aber der Argumentation des Bw., aus § 371 ABGB ließe sich das Alleineigentum des Erblassers am gesamten Sparguthaben ableiten, wohl eindrucksvoll der Boden entzogen.

Endlich ist noch zum rein hypothetischen, hier aber sachverhältnismäßig nicht zutreffenden, Einwand des Bw., was geschehen wäre, wenn nicht die Gattin des Erbl., sondern ein

unbeteiligter Dritter Erbe gewesen wäre, zu sagen, dass sich auch diesfalls an den allein maßgeblichen Eigentumsverhältnissen nichts geändert hätte. Bei einer derartigen Sachverhaltskonstellation wäre der Erbl. trotzdem nur Miteigentümer nach Quoten entsprechend seinem Anteil, und zwar bloß zur Hälfte, geblieben.

Folgte man dem Begehren des Bw., hätte dies zur Konsequenz, dass durch die im Ausmaß unrichtige Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Endeffekt Nachlassvermögen, welches einer solchen Steuerbefreiung nicht zugänglich ist, wie hier etwa die Liegenschaften oder Fahrnisse, bloß aus diesem Grund von der Besteuerung ausgenommen wäre. Dass der Gesetzgeber aber derartiges beabsichtigt hätte, kann diesem wohl nicht zugesonnen werden.

Wenn nun das Finanzamt nur die Hälfte der in Streit gezogenen Sparbuchguthaben dem Erblasser und somit dem Nachlass sowie im angefochtenen Bescheid anteilig (zu einem Drittel) dem Bw. zugerechnet und die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG auch nur im selben betragsmäßigen Ausmaß gewährt hat, so entspricht dies dem Gesetz, weshalb der Berufung ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden war.

Klagenfurt, 27. November 2003