



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 14. August 2001, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 83.302,40.

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 27% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von € 306.202,63 = € 82.674,71.  
Zuzüglich Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG wie bisher = € 627,69.

### Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaftssache nach dem am 28. Dezember 1999 verstorbenen A. wurde dem Bw. der Nachlass auf Grund des Gesetzes nach unbedingt abgegebener Erbserklärung mit Einantwortungsurkunde vom 28. September 2000 zur Hälfte eingewantwortet.

Ausgehend vom eidesstättigen Vermögensbekenntnis setzte das Finanzamt mit Erbschaftssteuerbescheid vom 14. August 2001 gegenüber dem Bw. die Erbschaftssteuer in Höhe von S 3,005.232,00,00 (entspricht € 218.398,73) fest.

Im Nachlass befand sich laut Wertschriftenverzeichnis per 28. Dezember 1999 ein auf dem Depot Nr. xxxx der Bank Julius Bär & Co. AG, Zürich gelegenes ausländisches Kapitalvermögen im Wert von insgesamt S 22,942.365,50.

Davon entfielen auf Kontokorrentkonten S 7,194.243.76, auf Aktien S 3,513.906.91 auf eine Nullkupon-Optionsanleihe S 981.925,19 und auf sonstige ausländische Forderungswertpapiere S 11,252.289,65.

Weiters befanden sich im Nachlass Genussscheine im Wert von S 212.587,96, welche der freiwilligen KEST unterlagen.

Für den Erwerb des ausländischen Kapitalvermögens und der Genussscheine wurde eine Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 KVG nicht gewährt.

In der gegen den oa. Erbschaftssteuerbescheid eingebrachten Berufung machte der Bw. bei den Kosten der Regelung des Nachlasses nicht berücksichtigte Gerichtsgebühren in Höhe von S 85.552,00 mit einem anteiligen Betrag von S 42.776,00 geltend.

Weiters wendete der Bw. ein, es seien die unter den sonstigen Forderungen ausgewiesenen Wertpapiere, die sich auf dem Depot Nr. xxxx der Bank Julius Bär & Co. AG, Zürich, befanden, nicht in die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG einbezogen worden.

Es verstoße gegen das Gemeinschaftsrecht, dass lediglich die Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren mit inländischer kuponauszahlender Stelle der 25%igen Endbesteuerung unterliegen, weil dadurch die Kapitalverkehrsfreiheit eingeschränkt werde. Der Bw. verwies dazu auf ein Urteil des EuGH in der Rechtssache C-35/98 (Verkooijen) und meinte dazu, dass sich dieses zwar auf Dividenden von Gesellschaften beziehe, aber analog auch auf Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren angewendet werden könne.

Weiters verwies der Bw. auf seine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1999 für die Verlassenschaft nach A., womit er beantragte, dass sämtliche Kapitalerträge aus Wertpapieren aus dem Gemeinschaftsgebiet der Kapitalertragssteuer mit Steuerabgeltungswirkung gemäß § 97 EStG unterzogen werden.

Der Bw. beantragte daher, dass diese Forderungswertpapiere, soweit deren Kapitalerträge der Endbesteuerung unterlägen, ebenfalls gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG steuerfrei gestellt würden.

Gleichzeitig ersuchte der Bw, aus Gründen der Prozessökonomie die Entscheidung über die Berufung auszusetzen.

In Folge des Urteils des EuGH vom 15. Juli 2004 Rs C-315/02 (Lenz) wurde vom Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk der Berufung der Verlassenschaft nach A. vom 21. Juli 2000 gegen die Einkommensteuerfestsetzung 1999 mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2004 hinsichtlich der Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen stattgegeben und gegenüber den mit Einkommensteuerbescheid 1999 vom 23. Juni 2000 voll tarifbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von S 912.867,00 nunmehr eine Steuer von S 228.216,75 (=25%) festgesetzt.

Bei den nunmehr endbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen in Höhe von S 912.867,00 handelt es sich um den Brutto-Ertrag von S 979.031,60 abzüglich Verwaltungskosten von S 66.164,29 aus den Vermögenswerten laut "Zusammenfassung der Erträge Conto xxxx " der Julius Bär, Zürich vom 9. März 2000 für die Periode 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 1999. Bei diesen Vermögenswerten handelt es sich um die oa. ausländischen Aktien und die sonstigen ausländischen Forderungswertpapiere (ohne Nullkuponanleihe) sowie einer im Nachlass nicht mehr erfassten Anleihe.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 2004 wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien seitens des unabhängigen Finanzsenates unter Bezugnahme auf die Berufungsvorentscheidung des Finanzamt 2/20 das Bestehen der Befreiungsvoraussetzungen gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG für die sonstigen ausländischen Forderungswertpapiere bei EU-konformer Auslegung vorgehalten.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass sich im Nachlass Genussscheine befanden, welche allenfalls als Forderungswertpapiere anzusehen seien.

In der Stellungnahme vom 13. Jänner 2005 erklärte das Finanzamt, es teile die Ansicht, dass die Genussscheine als Forderungswertpapiere anzusehen seien und unter die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fielen.

Hinsichtlich des ausländischen Kapitalvermögens erfolgte keine Stellungnahme.

Anlässlich einer telefonischen Rücksprache mit dem Bw. wurde von diesem erklärt, es handle sich hinsichtlich des übrigen Kapitalvermögens lt. Wertschriftenverzeichnis per 28. Dezember 1999 der Julius Bär Bank (Kontokorrentkonto und Nullkuponanleihe) bei gemeinschaftskonformer Auslegung ebenfalls um erbschaftsteuerrechtlich endbesteuertes Kapitalvermögen.

Im Zuge des folgenden Erörterungsgesprächs am 15. Februar 2005 wurde dem Bw. seitens des unabhängigen Finanzsenates in Bezug auf dieses übrige Kapitalvermögen im Wesentlichen vorgehalten, dass ungeachtet der Frage, ob mangels tatsächlichem Steuerabzug bzw. einer entsprechenden Erklärung überhaupt eine Abgeltungswirkung in Frage komme, festzuhalten sei, dass es sich hier um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug handle, woraus sich eine erhöhte Mitwirkungspflicht ergebe. Es wäre daher an den Berufungswerbern gelegen die Befreiungsvoraussetzungen im Detail zu behaupten und nachzuweisen. So gehe aus der Aktenlage nicht hervor, inwieweit es sich um Betriebsvermögen oder Privatvermögen handle und inwieweit überhaupt einkommensteuerpflichtige Erträge vorlagen.

Der Bw. erklärte dazu, dass es sich bei sämtlichen Vermögenswerten, die sich auf dem gegenständlichen schweizer Konto befanden um Privatvermögen handle. Bei den als Kontokorrent ausgewiesenen Vermögenswerten handle es sich um das dem Depot zugehörige

Girokonto. Da der Erblasser in den letzten Jahren krank gewesen sei, konnte er sich nicht um die Wiederveranlagung kümmern, sodass sich hohe Vermögenswerte auf diesem Girokonto ansammelten. Dieses Girokonto sei nicht verzinst worden. Allfällige Erträge wären aber nach Ansicht des Bw. in gemeinschaftskonformer Auslegung der Endbesteuerung zu unterziehen. Weiters erklärte der Bw. dass zB. bei Nullkupon-Anleihen, wie bei den erblasserischen, nicht laufend Erträge anfielen, aber trotzdem endbesteuertes Vermögen, auch hinsichtlich der Erbschaftssteuer vorliege.

Im Nachtrag zu diesem Erörterungsgespräch erklärte der Bw. telefonisch, dass die Kapitalerträge der Nullkuponanleihe anlässlich des von ihm durchgeführten Verkaufes im Jahr 2000 nicht zur Einkommensteuer erklärt worden seien.

Zur Bestätigung dieser telefonischen Auskunft übermittelte er mit Telefax vom 23. Februar 2005 die Kopie einer Meldung vom 17. Februar 2005 an sein für die Einkommensteuer zuständiges Finanzamt, mit welchen er ua. den Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungspreis und Verkaufserlös der Nullkuponanleihe zur Einkommenssteuer erklärte und die Versteuerung der Einkünfte mit Steuerabgeltungswirkung beantragte.

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

Da die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG mit dem Tod der Erblassers am 28. Dezember 1999 entstand, ist entsprechend dem § 34 Abs. 1 Z 4 ErbStG § auf den gegenständlichen Fall § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der Fassung vor BGBl. I Nr. 106/1999 anzuwenden.

Diese lautet wie folgt:

*"Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden."*

Bei der Verweisung auf das Einkommensteuergesetz 1988 idFBGBl. Nr. 12/1993, handelt es sich um eine "statische" Verweisung.

§ 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. 12/1993, lauten:

*"§ 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."*

Somit gilt gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz iV. § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3 EStG in der maßgeblichen Fassung - neben der Abgeltung durch eine freiwilligen KEST nach § 97 Abs. 2 EStG - die Einkommensteuer für inländische Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken und Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zu Grunde liegt, sowie bei bestimmten im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren als durch den Steuerabzug abgegolten, wenn die Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer unterliegen und zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören.

Da § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG auf einkommensteuerrechtliche Bestimmungen verweist, ist ungeachtet dessen, dass mangels Kongruenz der Fassungen von dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt diese Bestimmung nicht anzuwenden war, im Erbschaftssteuerverfahren nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob die Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers aus dem erblasserischen Kapitalvermögen der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 unterliegen.

Mit Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Rs Lenz), stellte der EuGH klar, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkung für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch stehe.

Demnach sind § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 hinsichtlich der bezug habenden Erträge im Zeitpunkt des Todes (28. Dezember 1999) gemeinschaftsrechtskonform anzuwenden.

Zur Frage, ob Artikel 73b Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 73d Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG-Vertrag (jetzt Artikel 56 Absatz 1 EG in Verbindung mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG) einer Regelung entgegenstehe, wie sie § 97 Abs. 1 und 4 EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 1 und 4 EStG vorsieht, nach welcher der Steuerpflichtige bei Dividenden aus inländischen Aktien wählen kann, ob er sie bei einer pauschalen und endgültigen Besteuerung dem Steuersatz von 25 % unterwirft oder ob er sie mit einem Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden

Durchschnittssteuersatzes versteuert, während Dividenden aus ausländischen Aktien stets mit dem normalen Einkommensteuersatz versteuert werden, führte der EuGH im oben zitierten Urteil ua. Folgendes aus:

*"47. Was, zweitens, die Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % betrifft, so wird diese Steuer zwar von den in Oesterreich ansässigen Gesellschaften unmittelbar an der Quelle einbehalten. Wie jedoch der Generalanwalt in den Nummern 33 und 34 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist es nicht Voraussetzung einer Endbesteuerung, dass diese im Wege der Abzugssteuer erfolgt. So sieht § 97 Abs. 2 EStG vor, dass in den Fällen, in denen die Abzugsbesteuerung nicht möglich ist, die Abgeltungssteuer durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag entrichtet werden kann. Für Einkünfte, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften stammen, könnte somit ein dem der freiwilligen Leistung an die Steuerverwaltung ähnliches Verfahren vorgesehen werden.*

*48. Zwar ist die unmittelbar von den in Oesterreich ansässigen Gesellschaften vorgenommene Abzugsbesteuerung für die Steuerverwaltung einfacher als die freiwillige Leistung. Jedoch können bloße verwaltungstechnische Nachteile die Behinderung einer Grundfreiheit des EG-Vertrags wie des freien Kapitalverkehrs nicht rechtfertigen (Urteil Kommission/Frankreich, Randnrn. 29 und 30)."*

Demnach ist auf die Erträge im Zeitpunkt des Todes aus dem erblasserischen ausländischen Kapitalvermögen die Bestimmung des § 97 Abs. 2 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993 entsprechend anzuwenden.

Für im Inland bezogene Erträge aus Forderungswertpapieren ist ua. der durch die kuponauszahlende Stelle freiwillig geleistete Betrag Voraussetzung für die Abgeltungswirkung, wobei der Steuerpflichtige der kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen muss, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen.

Kapitalerträge, die einer rechtzeitigen Einkommensbesteuerung entzogen wurden, können daher ungeachtet dessen, ob es sich um ausländische oder inländische Kapitalerträge handelt, keiner Steuerabgeltung nach § 97 Abs. 2 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993 unterliegen, und Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, aus welchem diese Erträge flossen, können daher auch nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen.

Somit war für den Erwerb der Nullkupon-Optionsanleihe von Todes wegen, deren Verkauf im Jahr 2000 - vier Jahre verspätet - zur Einkommensteuer erklärt wurde, ungeachtet der Frage, ob der angegebene Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungspreis und Verkaufserlös Erträge im Zeitpunkt des Todes umfasste, welche bei vergleichbaren inländischen Bezug einer

Steuerabgeltung unterlegen wären, die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht zu gewähren.

Der Erwerb der Vermögenswerte auf dem zum Depot bei der Bank Julius Bär & Co. AG gehörigen Girokontos konnte mangels Erträge nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen, da diese Bestimmung Erträge voraussetzt, die einer Einkommensteuerabgeltung unterliegen.

Für den Erwerb von Todes wegen der sonstigen ausländischen Forderungswertpapiere im Wert von S 11.252.289,65, aus welchen im Jahre 1999 lt. Einkommensteuerbescheid vom 23. Juni 2000 Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt wurden, war die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zuzuerkennen.

Der Erwerb der Genussscheine im Wert von S 212.587,96 fällt ebenfalls unter die Befreiung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG.

Der steuerpflichtige Erwerb ermittelt sich somit wie folgt:

Steuerpflichtiger Erwerb lt. angefochtenem Bescheid	S	9.988.655,99
- 1/2 sonstige ausl. Forderungswp. frei nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	-S	5.626.144,82
- 1/2 Genussscheine	S	106.293,98
- 1/2 Gerichtsgebühren S 85.552,00	-S	42.776,00
berichtigter steuerpflichtiger Erwerb	S	4.213.541,19

Die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ermittelt sich wie folgt:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse III) 27% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb von S 4.213.440,00 (entspricht € 306.202,89) = S 1.137.628,80 (entspricht € 82.674,71).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. März 2005