



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Bernhard Wörgötter, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, im Betrag von € 10.095,95 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

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

Laut Abhandlung (Protokoll vom 18. August 2000) nach dem am 7. Februar 1998 verstorbenen HM ist laut dessen letztwilligen Verfügungen die Witwe SM zur Alleinerbin bestimmt und sind die drei Kinder – d.h. die mj. Tochter JM und die zwei Söhne aus erster Ehe BM und KM (= Bw)

– auf den Pflichtteil beschränkt worden. Daneben wurde noch ein Liegenschaftslegat an Frau J. So. verfügt; diese Liegenschaft wurde vom Erblasser nur treuhändig gehalten und befand sich bereits im wirtschaftlichen Eigentum der Legatarin. Die Witwe hat eine bedingte Erbserklärung abgegeben. Hinsichtlich der Pflichtteile an die Söhne hat mit der Erbin eine außergerichtliche Einigung über die Höhe stattgefunden; laut im Akt erliegender (undatierter) Vereinbarung hat SM zwecks Abgeltung der Pflichtteilsforderungen in zwei Teilbeträgen insgesamt je Sohn einen Betrag von S 2,158.000 bar ausbezahlt bzw. überwiesen. Laut Pflichtteilsausweis (Protokoll S. 15 f.) erhält die mj. Tochter einen Pflichtteilsabfindungsbetrag von S 3,400.000 (22 % des Reinnachlasses lt. Testament).

Im Inventarium wurden an Aktiva verzeichnet:

- 3 Liegenschaften in GB Ki. mit den Verkehrswerten; zuletzt festgestellte (anteilige) Einheitswerte S 2,461.000 (EW-AZ X), S 1,850.352 (EW-AZ Y) und S 288.000 (EW-AZ XY)
- Gesellschaftsvermögen/Beteiligung an der Fa. S-GmbH S 1,064.243
- Forderung an S-GmbH aus Privateinlagen S 478.985
- zum "Sonstigen Betriebsvermögen des Hotel Sp." lt. Pkt. III. des Protokolls wurde festgehalten: "Gemäß der Todfallsbilanz der E-GmbH in L. ... sind noch folgende weitere Nachlasswerte (Umlaufvermögen) zu aktivieren, da diese Werte im Gutachten ... über den Verkehrswert des "Hotel Sp." mit angeschlossenem Appartementhaus keine Berücksichtigung gefunden haben ...", nämlich

1. Vorräte etc. + 2. Forderungen gesamt rund S 332.676;

3. flüssige Mittel – Konten bei der A-Bank:

Kontokorrent Konto Nr. 1: S 262.723

Kontokorrent-Konto Nr. 2: S 132.297

Kassasammelkonto S 215.980,35;

4. ARAP S 10.553.

- "IV. Sonstige Vermögenswerte": Konto bei der A-Bank S 19.244; Pkw Verkehrswert S 40.000; Bausparguthaben bei der B-Sparkasse S 6.684,47; dazu Ablebensversicherung S 77.000.

- Pkt. IV. 6. "Invaliditätspensionszuschüsse" der Firma E. "aufgrund des Urteils des LG I. zu GZI. 55 Cga" in Höhe von S 797.377,80. "Dieser Betrag wurde von der Firma E. auf das Treuhandkonto des Gerichtskommissärs bei der Sparkasse K. überwiesen".

- Forderungen gegenüber der Fa. S-GmbH wg. übernommener Garantieerklärungen S 110.076,29 und S 104.160.

In Gegenüberstellung der (nach Verkehrswerten) ermittelten Aktiva und der mit rund S 9,2 Mio. ermittelten Passiva ergibt sich laut Protokoll ein Reinnachlass von S 15,995.498 bzw. nach Berücksichtigung der Verfahrenskosten (Notar, Sachverständigengutachten etc.) ein endgültiger Reinnachlass von S 15,438.664.

Der berichtigte Reinnachlass nach steuerlichen Werten wurde in der Folge vom Finanzamt mit rund S 2,6 Mio. ermittelt, woraus sich nach Abzug sämtlicher Pflichtteile eine Nachlassüberschuldung von rund S 5 Mio. ergibt.

Das Finanzamt hat daraufhin ua. dem Bw mit Bescheid vom 12. Feber 2001, Str. Nr. X, ausgehend vom erhaltenen Pflichtteil S 2,158.000 abzüglich des Freibetrages von S 30.000 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) eine 8%ige Erbschaftssteuer im Betrag von S 170.240 = € 12.371,82 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, der Bw sei seit mehr als 2 Jahren im Ausland aufhältig und damit Steuerausländer. Der Pflichtteil sei von der Erbin von endbesteuerten Konten überwiesen worden, sodass nicht zusätzlich Erbschaftssteuer anfalle. Selbst wenn man die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht zur Gänze anerkennen wolle, müsse das Verhältnis zwischen endbesteuertem und nicht endbesteuertem Vermögen berücksichtigt werden. Endbesteuert seien: die Kontokorrentkonten Nr. 1 und 2 mit dem Stand S 262.723 und S 132.297, das Kassasammelkonto, das Konto der A-Bank S 19.244, der Bausparvertrag S 6.685, die Lebensversicherung S 77.000 und der Invaliditätspensionszuschuss S 797.377, sohin in Summe S 1,511.306,62. Hinsichtlich des Pensionszuschusses und der Lebensversicherung greife jedenfalls auch die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 16 ErbStG für ruhende Gehälter und ähnliche Zuwendungen.

Demgegenüber stünden in Summe S 3,416.831,56 an nicht endbesteuertem Nachlassvermögen, nämlich der EW des Hotel Sp. samt Parkplatz S 1,850.352 + S 288.000, das Gesellschaftsvermögen der S-GmbH und die Forderungen S 110.076 und S 104.160 gegenüber der S-GmbH; die als Legat vermachte Wohnung sei nicht zu berücksichtigen. Das nach Pkt. III. "sonstige Betriebsvermögen" des Hotels sei nach dem Bewertungsgesetz bereits im Einheitswert enthalten. Anhand einer Verhältnisrechnung ergebe sich das endbesteuerte Vermögen im Ausmaß von 44,23 %, sodass nur 55,77 % des Pflichtteils S 2,158.000, das sind S 1,203.516,60, der Erbschaftssteuer unterliegen. An zusätzlichen Kosten seien anwaltliche Vertretungskosten im Verfahren von S 90.000 sowie an Fahrt- und Reisekosten (dreimalige Anreise nach Österreich, Entfernung 1017 km mit Übernachtungen) weitere gesamt S 34.399,80 in Abzug zu bringen. Der steuerpflichtige Erwerb ergebe sich demnach mit S 1,049.116,80 bzw. die 6%ige Steuer mit S 62.947.

Auf Ersuchen nachgereicht wurden die Belege zu den begehrten Anwaltskosten; zu den Reisekosten konnten keine Unterlagen mehr vorgelegt, sondern nur mehr die Termine benannt werden. Vorgelegt und als Kosten geltendgemacht wurde im Schreiben vom 17. Jänner 2002 weiters die Rechnung zu einer Liegenschaftsbegutachtung durch das Planungsbüro O. im Betrag von S 12.951,72.

Mit Berufungvorentscheidung vom 4. Juli 2002 wurde der Berufung teilweise stattgegeben und die Erbschaftssteuer im Betrag von € 10.095,95 festgesetzt. Anzuerkennen seien die Reisekosten mangels Nachweis mit den amtlichen Sätzen, das sind S 31.580, sowie die Anwalts- und zusätzlichen Sachverständigenkosten. Aufgrund der Inländereigenschaft des Erblassers zum Todestag liege unbeschränkte Steuerpflicht vor. Die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 16 ErbStG für laufende Pensionsansprüche treffe weder auf eine einmal auszuzahlende Versicherung noch auf den Invaliditätspensionszuschuss des Erblassers zu, dem diesbezüglich zu Lebzeiten eine Forderung entstanden sei. An endbesteuerten Vermögenswerten sei daher lediglich das Konto der A-Bank und der Bausparvertrag, zusammen rund S 26.000, vorhanden, wovon anteilig ein Drittel von S 8.643 beim Bw anzurechnen sei. Die Kontokorrentkonten und das Kassasammelkonto stellten Betriebsvermögen dar. Von der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG sei Kapitalvermögen, dessen Erträge zu den betrieblichen Einkünften zählten, ausgenommen. Laut Bemessungsdarstellung ergebe sich der steuerpflichtige Erwerb insgesamt mit S 1.984.825, die 7%ige Erbschaftssteuer mit S 138.937.

Mit Antrag vom 5. August 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter Verweis auf das Berufungsvorbringen ergänzt, der Invaliditätspensionszuschuss habe den Bereich endbesteuerten Vermögens nie verlassen, da er auf ein Konto der Sparkasse K. überwiesen worden sei. Zudem sei der Zuschuss sehr wohl nach § 15 Abs. 1 Z 16 ErbStG befreit. Die beiden Kontokorrentkonten würden kein Betriebsvermögen darstellen. Dies würde allein aufgrund der Höhe des Kassasammelkontos S 215.980 bestätigt, weil soviel Geld vorhanden gewesen sei, dass die Kontokorrentkonten jedenfalls nicht zum notwendigen Betriebsvermögen gehört hätten. Anknüpfungspunkt für die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG sei nur der Begriff "Zinserträge", andernfalls Betriebsvermögen doppelt besteuert würde.

Im Zuge weiterer Erhebungen des UFS wurden vom Gerichtskommissär Notar Dr. S. zwei Überweisungsbelege vorgelegt, wonach der (gerichtlich zugesprochene) Invaliditätspensionszuschuss im Teilbetrag von S 750.000 am 29. Oktober 1998 und im

Teilbetrag von S 47.377,80 am 25. November 1998 seitens der Firma E. auf das Treuhandkonto X des Dr. S. bei der Sparkasse K. überwiesen wurde.

Eingeholt wurde der Gerichtsakt zu Zahl 55 Cga des LG I., wonach der Erblasser als Kläger durch sämtliche Gerichtsinstanzen den Zuspruch des Invaliditätspensionszuschusses ab 1.9.1996 seitens der Firma E. erkämpft und – letztlich mit Urteil des OGH - obsiegt hat. Aus den dortigen Entscheidungsgründen geht ua. hervor, dass im "Pensionsplan 1977" der Firma E. ua. in § 1 b) vorgesehen war, "die Festsetzung eines Firmenzuschusses zu der Sozialversicherungs-Invaliditäts- bzw. Berufsunfähigkeitspension (Invaliditätspensionszuschuss genannt) für Dienstnehmer mit mindestes einem anrechenbaren Dienstjahr, die wegen dauernder und vollständiger Arbeitsunfähigkeit für den Dienst in der Gesellschaft in den Ruhestand treten. ... § 8 Der Anspruch auf Invaliditätspensionszuschuss und Todfallzuwendung erlischt am Tage des Ausscheidens des Dienstnehmers aus der Gesellschaft. ...". Das Klagsbegehren wurde ua. dahin begründet, dass "der Kläger wie bei einem Dauerschuldverhältnis ein rechtliches Interesse an der alsbaldigen Feststellung des Bestehens dieses Rechtes" habe, da "das in einem Pensionsvertrag dem Dienstnehmer eingeräumte Recht auf Erhalt von monatlich wiederkehrenden Pensionsleistungen seitens des Dienstgebers keinen einmaligen Leistungsanspruch darstelle ...".

Wie aus einem im Abhandlungsakt GZI. 4 A des BG H. erliegenden Schreiben der Rechtsvertreter der Firma E. vom 7. Juli 1998 betreffend die treuhändige Zahlungsabwicklung hervorgeht, wurde um Bekanntgabe des Treuhandkontos ersucht und dazu ausgeführt: " ... auf welches meine Mandantschaft mit schuldbefreiender Wirkung die aufgrund des Urteiles des LG I., 55 Cga, dem Nachlass nach Herrn HM (vom 1.9.1996 bis zum Tode des Herrn HM) zustehenden Invaliditätspensionszuschüsse zur Überweisung bringen kann". Laut Endabrechnung der Firma E. (Lohn-/Gehaltsabrechnung November 1998 des HM) wurde der ausstehende Betrag von S 47.377,80 per 24. November 1998 überwiesen.

Einsicht genommen wurde in den Verlassenschaftsakt GZI. 4 A des BG H.:

In der am 11. Feber 1998 errichteten, von der Witwe unterfertigten Todfallsaufnahme ist unter Punkt 19. ("Worin besteht der vorhandene Nachlass ?") aufgeführt

"a) das Geschäftskonto bei der A-Bank hat die Nr. 1 und ein weiteres Geschäftskonto hat die Nr. 2.

b) Privatkonto Nr. ... ebenfalls bei der A-Bank ...".

Laut Todfallsbilanz des "HM, Fremdenpension" zum 7. Feber 1998 sind die beiden Kontokorrentkonten Nr. 1 und Nr. 2 bei der A-Bank sowie das Kassasammelkonto (mit den im Inventarium verzeichneten Beträgen) in der Bilanz unter den Aktiva Pkt. "3. Flüssige Mittel"

verzeichnet. Die beiden Kontokorrentkonten finden sich auch in sämtlichen Vorjahresbilanzen (aus Verlassenschaftsakt ON 129) je nach Kontenstand entweder unter den "Passiva, Bankverbindlichkeiten" oder unter den "Aktiva, Bankguthaben" (siehe Bilanz zum 31.12.1997, Kontokorrentkonto Nr. 2).

Seitens des Bw wurde im Schreiben vom 7. August 2003 die Anberaumung eines Erörterungstermines angeregt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Erbschaftsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches. Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte im Gesetz taxativ angeführte Personen infolge ihrer nahen Verwandtschaft zum Erblasser mindestens erhalten müssen. Beim Pflichtteilsanspruch handelt es sich um einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Erben, nämlich ein Forderungsrecht auf Auszahlung eines Geldbetrages in der Höhe eines entsprechenden Anteiles am Reinnachlass (vgl. VwGH 30.11.1972, 550/72).

Gemäß § 6 Abs. 1 ErbStG ist die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall (= unbeschränkte Steuerpflicht) gegeben, wenn (entweder) der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist. Nach Abs. 2 Z 1 derselben Gesetzesstelle gelten als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben.

Der im Gegenstandsfall verstorбene Erblasser HM war, wie auch aus der Todfallsaufnahme hervorgeht, ohne jeden Zweifel österreichischer Staatsbürger mit Wohnsitz im Inland in Ki., welche Umstände im Zuge des Berufungsverfahrens unbestritten geblieben sind; auch auf die diesbezügliche Sachverhaltsfeststellung in der als Vorhalt wirkenden Berufungsvorentscheidung wurde im Vorlageantrag nichts Gegenteiliges erwidert. Dem (bloßen) Hinweis in der Berufung darauf, der Bw sei "seit mehr als zwei Jahren im Ausland aufhältig und daher Steuerausländer", kommt daher zufolge der Inländereigenschaft des Erblassers iSd § 6 Abs. 2 ErbStG keinerlei rechtliche Bedeutung zu und ist unbeschränkte Steuerpflicht gegeben.

Hinsichtlich der Berücksichtigung endbesteuerten Nachlassvermögens bei Pflichtteilsberechtigten (und Legataren) gilt nach der Rechtsprechung grundsätzlich Folgendes:

Der VfGH hat in den Erkenntnissen vom 25.2.1999, B 128/97, und 27.9.1999, B 132/97, dazu, welche Erwerbsvorgänge unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG fallen, im Ergebnis ausgeführt, "übersteigt jedoch das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) verbleibt, dann steht es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt; denn im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer können dann den **überschießenden Steuervorteil** für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlaßgegenstände oder nicht aus dem Nachlaß stammendes Vermögen greift. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren. ". Zufolge der vom VfGH vertretenen Rechtsansicht hat im Ergebnis der Nachlass in dem Umfang steuerfrei zu bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Die Befreiung gem. § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG hat bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung zu kommen (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung), d. h. die Steuerfreiheit kommt immer nur einmal, jedoch im vollen Umfang des Vorhandenseins von endbesteuertem Vermögen zum Tragen. Der "überschießende Steuervorteil" hat sich beim Pflichtteilsberechtigten (und beim Legatar) in dem Umfang auszuwirken, "**insoweit das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden übersteigt**". Nur diesem Grundsatz entsprechend bleibt gewährleistet, dass nicht durch eine Besteuerung beim Pflichtteilsberechtigten (oder Legatar) die Steuerbefreiung gem. § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zumindest teilweise verloren geht, sondern eben **einmal zur Gänze zum Tragen kommt**.

Wie eingangs dargelegt wurde vom Finanzamt eine Nachlassüberschuldung in Höhe von rund S 5 Mio. festgestellt. Das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen übersteigt sohin das der Alle inerbin nach Herausgabe aller Belastungen (Pflichtteile etc.) verbleibende Negativ-Vermögen (überschuldeter Nachlass) jedenfalls zur Gänze, sodass die mehreren Pflichtteile je

anteilig steuerfrei zu belassen sind. Im darüber hinausgehenden Betrag unterliegt jedoch der jeweilige Erwerb der Steuerpflicht.

Festzuhalten ist daher in diesem Zusammenhang, dass entgegen der in der Berufung vorgenommenen Gegenüberstellung von endbesteuertem und nicht endbesteuertem Vermögen und der diesbezüglich angestellten Verhältnisrechnung – abgesehen davon, dass bei den nicht endbesteuerten Werten eine Vielzahl von Aktiva (EW Hotel Sp. S 2.461.000, ARAP, Forderung an S-GmbH aus Privateinlagen etc. , gesamt rund S 5,9 Mio.) unberücksichtigt geblieben sind und auch die angestellte Verhältnisrechnung rechnerisch unrichtig erfolgte – zufolge obiger Judikatur vielmehr zu ermitteln ist: der Umfang des vorhandenen endbesteuerten Nachlassvermögens und inwieweit dieses das der Erbin Verbleibende übersteigt (= überschießender Steuervorteil). Diese "unverbraucht gebliebene Begünstigung" ist dann jeweils anteilig bei den vorhandenen Pflichtteilsberechtigten als steuerfrei zu berücksichtigen. Da nur der "überschießende Steuervorteil" hinsichtlich endbesteuerten Nachlassvermögens in diese Betrachtung einzubeziehen ist, geht auch der Einwand, die Erbin habe den Pflichtteil "von endbesteuerten Konten überwiesen", weshalb es sich insgesamt um einen erbschaftssteuerbefreiten, da endbesteuerten Vorgang handle, grundsätzlich ins Leere. Diesem Argument käme nur dann Berechtigung zu, wenn sich der "überschießende Steuervorteil" zumindest in Höhe sämtlicher Pflichtteile errechnen würde.

Neben den unbestritten als endbesteuerte Vermögenswerte zu betrachtenden Bausparguthaben S 6.684,47 und Privatkontoguthaben bei der A-Bank S 19.244, stellten nach dem Dafürhalten des Bw ebenso die beiden Kontokorrentkonten Nr. 1 und Nr. 2 bei der A-Bank mit gesamt S 395.020, das Kassasammelkonto von S 215.980,35, die Ablebensversicherung S 77.000 sowie der Invaliditätspensionszuschuss in Höhe von S 797.377,80 endbesteuerte Vermögenswerte dar.

Nach der begehrten Befreiungsbestimmung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG idgF. sind u. a. von der Erbschaftssteuer befreit:

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, idF des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, (Kapitalertragsteuer) unterliegen.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bezieht sich ihrem Wortlaut nach somit auf Kapitalvermögen (insbes. Geldeinlagen bei Kreditinstituten nach § 1 Bankwesengesetz, zB Spareinlagen auf Sparbüchern, Einlagen bei Bausparkassen,

Termineinlagen, Festgelder und Sichteinlagen sowie sonstige Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt), dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung im einkommensteuerrechtlichen Sinne unterliegen. Wesentliche Voraussetzung für die genannte Steuerbefreiung ist daher zum Einen, dass die **Erträge aus dem Kapitalvermögen im Zeitpunkt des Todes** des Erblassers der Steuerabgeltung durch die Kapitalertragsteuer (nach den Bestimmungen des EStG) unterliegen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist unter endbesteuertem Vermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ausschließlich **konkretes, dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zuzurechnendes Vermögen** zu verstehen (siehe VwGH 17.12.1998, 98/16/0363; VwGH 27.1.1999, 98/16/0366 und 98/16/0373). Unmißverständlich klarzustellen ist, dass damit nicht die „konkrete Zurechnung“ an den Erblasser, sondern das „konkrete Vorhandensein“ endbesteuerten Vermögens zum maßgebenden Stichtag gemeint ist.

Zufolge des in § 18 ErbStG normierten Stichtagsprinzips können **nach** dem Stichtag liegende Wertänderungen nicht berücksichtigt werden (vgl. VwGH 9.9.1988, 87/16/0123). Auch Änderungen im Umfang des Erwerbes bzw. in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. VwGH 19.5.1988, 86/16/0203; vom 17.12.1992, 91/16/0137; vom 9.9.1993, 92/16/0190; 25.9.1997, 96/16/0280 u. a.).

Vom Bw wird nunmehr ua. der gerichtlich dem Erblasser zuerkannte Invaliditätspensionszuschuss als endbesteueter Vermögenswert erachtet und hiezu im Vorlageantrag erklärend ausgeführt, diese Summe habe den Bereich endbesteueter Konten nie verlassen; es habe nie eine Form der Barzahlung gegeben. Vielmehr sei aus dem Verlassenschaftsakt die Bezahlung auf ein Bankkonto, genannt das Treuhandkonto X des Gerichtskommissärs Dr. S. bei der Sparkasse in K., ersichtlich.

Aufgrund der Einsichtnahme in den Gerichtsakt 55 Cga des LG I. sowie der vom Gerichtskommissär Dr. S. beigebrachten Überweisungsbelege (siehe eingangs) steht fest, dass der Erblasser HM mit seinem Feststellungsbegehren auf Zuerkennung dieses Zuschusses zufolge des OGH-Erkenntnisses obsiegt hat. Die beklagte Firma E. hat die daraus resultierende Forderung S 797.377,80 in zwei Teilbeträgen mit Überweisungen auf das Treuhandkonto X des Dr. S. am 29. Oktober 1998 und am 25. November 1998 beglichen. Unabhängig davon, dass das Treuhandkonto ein endbesteuertes Konto darstellt, erhellt daraus aber in Anbetracht des Todestages am 7. Februar 1998, dass aufgrund der Überweisungen auf dieses Konto erst mehrere Monate nach dem Todestag zu diesem Stichtag jedenfalls noch kein endbesteuertes Vermögen vorhanden war.

Nach dem Obgesagten ist unter endbesteuertem und damit nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG befreiten Vermögen ausschließlich ein solches zu verstehen, das zum Todestag des Erblassers konkret vorhanden war, diesem zuzurechnen ist und dessen Erträge bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung durch die Kapitalertragsteuer (nach den Bestimmungen des EStG) unterliegen. Abgesehen davon, dass es sich bei der Entrichtung auf das Treuhandkonto um eine nachträglich durch den Todesfall des Klägers HM bedingte bloße Zahlungsmodalität gehandelt hat, war daher entgegen dem Dafürhalten des Bw zum maßgebenden Todestag anstelle eines endbesteuerten Vermögenswertes lediglich eine anhand des Gerichtsurteiles bestehende Forderung bzw. ein Anspruch auf Zahlung des zuerkannten Invaliditätspensionszuschusses gegeben. Die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eingetretene Änderung in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens ist für die Erbschaftsbesteuerung unbedeutlich.

Weitere wesentliche Voraussetzung für die Erbschaftssteuerbefreiung der bezeichneten Kapitalvermögen ist, dass die Erträge daraus zu den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 gehören. Ausgeschlossen ist die Steuerbefreiung also dann, wenn die Erträge daraus zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988, das sind die betrieblichen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, gehören. Gehört das Kapitalvermögen sohin zu einem Betriebsvermögen, so ist es erbschaftssteuerpflichtig. Für die Einordnung einer Kapitalanlage als Privatvermögen bzw. als Betriebsvermögen ist maßgeblich: die Funktion einer Kapitalanlage und deren buchmäßige Behandlung. Wird eine Kapitalanlage laufend bei der Abwicklung betrieblicher Geschäftsfälle eingesetzt (zB laufende Abwicklung von Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben über ein Bankkonto), so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor. Werden Betriebseinnahmen zB auf ein Sparbuch übertragen, so liegt notwendiges Betriebsvermögen solange vor, als das Sparbuch in der Bilanz ausgewiesen ist (VwGH 11.5.1993, 89/14/0284). Selbst bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung liegt Betriebsvermögen jedenfalls dann vor, wenn eine vom Privatvermögen getrennte Betriebskassenführung gegeben und die Kapitalanlage darin ausgewiesen ist (VwGH 28.6.1988, 87/14/0118). Der Nachweis der Zugehörigkeit von Geldkonten (Guthaben bei Banken) zum Betriebsvermögen bedingt bei den nach § 4 Abs. 1 und Abs. 3 EStG den Gewinn ermittelnden Steuerpflichtigen eine gesonderte Führung von Bankkonten. Beim Betriebsvermögensvergleich wird die Zugehörigkeit von Bargeld wie Buchgeld zum Betriebsvermögen durch die Buchführung dokumentiert. Handelt es sich um Bargeld, das aus Betriebseinnahmen stammt, so ist es solange notwendiges

Betriebsvermögen, als es nicht aus dem betrieblichen Kreis entnommen wird. Anhaltspunkt hierfür kann grundsätzlich nur die buchmäßige Behandlung sein. Erst wenn eine Widmung zum privaten Bereich nach außen hin klar dokumentiert ist, und zwar insbesondere durch die buchmäßige Behandlung (Erfassung als Privatentnahmen), liegt Privatvermögen vor bzw. kann erst ab diesem Zeitpunkt das Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen angenommen werden (siehe zu vor: *Dr. Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 64 f. zu § 15).

Die gegenständlich strittigen Kontokorrentkonten bei der A-Bank wurden nicht nur im Rahmen der Todfallsaufnahme von der – offenkundig in das Geschäftsgebaren des verstorbenen Gatten Einblick habenden – Witwe unter Pkt 19 a) als Geschäftskonten benannt, genau bezeichnet und damit strikt von dem unter Pkt 19 b) bezeichneten Privatkonto getrennt, sondern wurden auch zusammen mit dem strittigen Kassasammelkonto zufolge der Angaben eines Sachverständigen im Inventar unter Punkt III. der Aktiva "Sonstiges Betriebsvermögen des Hotel Sp." unter 3. "flüssige Mittel" ausdrücklich als zusätzlich "zu aktivierendes Umlaufvermögen" des Betriebes verzeichnet (siehe die eingangs dargelegten Feststellungen in Pkt. III der Aktiva).

Wie aus der Todfallsbilanz des "Hotel Sp." zum 7. Feber 1998 hervorgeht, sind beide Kontokorrentkonten sowie das Kassasammelkonto buchmäßig unter den Aktiva Pkt. "3. Flüssige Mittel" verzeichnet. Die beiden Kontokorrentkonten finden sich auch in sämtlichen Vorjahresbilanzen (aus Verlassenschaftsakt ON 129) je nach Kontenstand entweder unter den "Passiva, Bankverbindlichkeiten" oder unter den "Aktiva, Bankguthaben" des Betriebes.

Unabhängig von der vom Bw eingewendeten Höhe des Kassasammelkontos kann daher nach dem Obgesagten, wonach insbesondere die Funktion einer Kapitalanlage und deren buchmäßige Behandlung von ausschlaggebender Bedeutung für seine Qualifizierung als Betriebsvermögen ist, keinerlei Zweifel daran bestehen, dass diese laufend der Abwicklung betrieblicher Geschäftsfälle dienenden, von der Privatsphäre deutlich abgegrenzten und als solche buchmäßig ausgewiesenen Geschäftskonten eindeutig Betriebsvermögen darstellen; eine eindeutige, nach außen hin ersichtliche Deklarierung als Privatvermögen in Form der Überführung durch eine Privatentnahme – wie nach dem Obgesagten gefordert – hat jedenfalls nie stattgefunden. Sämtliche Erträge aus diesen Vermögenswerten/Kapitalanlagen sind daher der betrieblichen Sphäre und nicht – wie der Bw vermeint - den Einkünften aus Kapitalvermögen iSd § 27 EStG 1988 zuzurechnen, weshalb eine Erbschaftssteuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG hier nicht in Betracht zu ziehen ist.

In diesem Zusammenhang erscheint auch nicht nachvollziehbar, dass in der Berufung zum Einen ausgeführt wird, "das unter Punkt III genannte sonstige Betriebsvermögen des Hotel Sp." sei, weil bereits im Einheitswert enthalten, nicht (zusätzlich) unter den Aktiva zu berücksichtigen, und andererseits gleichzeitig diese drei betrieblichen Konten lt. "Punkt III Sonstiges Betriebsvermögen" als endbesteuerte Vermögenswerte in der eigenen Berechnungsdarstellung beansprucht 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. Dazu zählen nach der Rechtsprechung insbesondere Versicherungsverträge (Kapitalversicherungen) auf Ableben (vgl. VwGH 29.1.1996, Zl. 94/16/0064). Bei Kapitalversicherungen ist dem Versicherungsnehmer nach § 166 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958 (VersVG) vorbehalten, einen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen. Dieser erwirbt das Recht auf die Leistung des Versicherers mit dem Eintritt des Versicherungsfalles, das ist mit dem Ableben des Versicherungsnehmers, und tritt damit die Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ein.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bezieht sich seinem Wortlaut nach auf Kapitalvermögen (insbes. Geldeinlagen bei Kreditinstituten nach § 1 Bankwesengesetz, zB Spareinlagen auf Sparbüchern, Einlagen bei Bausparkassen, Termineinlagen, Festgelder sowie Forderungen gegenüber Kreditinstituten, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt), dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung im einkommensteuerrechtlichen Sinne unterliegen.

Demzufolge ist aber – im Gegensatz zu dem als endbesteuert zu qualifizierenden Bausparguthaben bei der B-Sparkasse – die dazu abgeschlossene Ablebensversicherung von S 77.000 nicht als eine "Einlage bei einer Bausparkasse" und somit als ein Bankgeschäft nach dem Bankwesengesetz zu betrachten, welche Erträge abwirft, die der Kapitalertragsteuer unterlegen sind. Eine Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG im Rahmen eines Anspruches aus einer Lebensversicherung ist daher von vorne herein auszuschließen.

Der Bw bringt vor, dass hinsichtlich des Invaliditätspensionszuschusses sowie der Ablebensversicherung jedenfalls auch die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 16 ErbStG greife.

Nach dieser durch die ErbStG-Novelle 1967 eingefügten Bestimmung sind solche Ruhegehälter und ähnliche Zuwendungen steuerfrei, die **Ehegatten oder Kinder** auf Grund eines vom Erblasser mit seinem Dienstgeber geschlossenen Pensionsvertrages oder auf Grund eines

Kollektivvertrages, auf Grund einer Pensionszusage oder von einer Pensionskasse **beziehen**. Derartige Erwerbe wären nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG grundsätzlich steuerbar, sind jedoch nach § 15 Abs. 1 Z 16 steuerbefreit. Der Befreiung unterliegen dabei Ruhegehälter, das sind Zuwendungen in Form wiederkehrender Leistungen (vgl. dazu § 15 Abs. 1 Z 10 ErbStG), die von einem Dritten (= die nächsten Hinterbliebenen: Ehegatte und Kinder) unmittelbar mit dem Tod des Erblassers bezogen werden. Es handelt sich sohin um Erwerbe von Vermögensvorteilen, die auf Grund eines vom Erblasser noch zu seinen Lebzeiten mit dem Dienstgeber geschlossenen Vertrages vom Dritten unmittelbar mit dem Tod gemacht werden, wie etwa Witwen-, Waisen- und Hinterbliebenenrenten.

Anhand der Einsichtnahme in den Gerichtsakt 55 Cga des LG I. sowie den Abhandlungsakt 4 A des BG H. - hier insbesondere das Schreiben des Rechtsvertreters der Firma E. vom 7. Juli 1998, wonach die Zahlung an den Nachlass nach HM den zustehenden Invaliditätspensionszuschuss "vom 1.9.1996 bis zum Tode des Herrn HM" betrifft (siehe eingangs) – steht fest, dass es sich beim Invaliditätspensionszuschuss zwar allenfalls um einen laufenden Zuschuss ähnlich einem Ruhegehalt iSd Pensionsplanes der Firma E. gehandelt hat, dieser Zuschuss allerdings ausschließlich und höchstpersönlich dem verstorbenen Erblasser, bedingt durch seine Invalidität, zugestanden hat. Der Anspruch auf Zahlung des Zuschusses ist daher mit seinem Tod erloschen. Es handelt sich daher in keiner Weise um eine gemäß § 15 Abs. 1 Z 16 ErbStG mit dem Tod des Erblassers unmittelbar seinen Hinterbliebenen anfallende und von diesen laufend bezogene Rente.

Was die Ablebensversicherung anlangt, so kann darin von vorneherein, da es sich um eine Einmalzahlung aus einem Versicherungsvertrag handelt, keine mit dem Tod an die Hinterbliebenen anfallende Rente erblickt werden. Zudem liegt dem auch kein vom Erblasser **mit dem Dienstgeber** abgeschlossener Vertrag zugrunde, in dem einem Dritten unmittelbar mit dem Tod eine Rente eingeräumt würde.

Weder beim Invaliditätspensionszuschuss noch bei der Ablebensversicherung sind daher die Voraussetzungen für die Zuerkennung der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 16 ErbStG auch nur annähernd erfüllt.

Zusammengefaßt ist daher festzuhalten, dass der Berufung nur im Hinblick auf die tatsächlich endbesteuerten Vermögenswerte, das ist das Kontoguthaben S 19.244 und das Bausparguthaben S 6.684,47, Berechtigung zukommt, welcher Betrag von zusammen S 25.928,47 anteilig mit einem Dritteln = S 8.643 beim Bw als steuerbefreit zu berücksichtigen ist; daneben sind – wie ebenso bereits in der Berufungsvorentscheidung dargetan – an weiteren Kosten iSd § 20 Abs. 4 ErbStG die nachgewiesenen Anwaltskosten S 90.000,

Reisekosten amtlich S 31.580 sowie die SV-Kosten des Planungsbüros O. S 12.951,72 anzuerkennen. Zu den bezüglich der Reisekosten in der als Vorhalt geltenden BVE getroffenen Feststellungen wurden im Vorlageantrag keine Einwendungen erhoben.

Im Übrigen handelt es sich bei den Berufungspunkten jeweils um die Beurteilung von Rechtsfragen, sodass seitens der Berufungsbehörde von der Durchführung des angeregten Erörterungstermines als nicht zweckdienlich Abstand genommen werden konnte.

Die Erbschaftssteuer bemäßt sich daher wie folgt (= Berechnung lt. BVE; geringfügige Rechenfehler werden in Ansehung der Bagatellgrenze vernachlässigt):

Pflichtteil	S 2,158.000
abzüglich überschießender Steuervorteil, anteilig	S 8.643
abzügl. Anwaltskosten	S 90.000
abzügl. Reisekosten	S 31.580
abzügl. SV-Kosten O.	S 12.952
abzügl. Freibetrag	S 30.000
steuerpflichtiger Erwerb	S 1,984.825
Erbschaftssteuer gem. § 8 Abs. 1: 7 %	S 138.937 = € 10.095,95

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 24. November 2004