



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien, vertreten durch HR Dr. Gerhard Felmer, vom 16. Dezember 2002, ErfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 3.632,17
gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG 2% von € 181.608,70

Entscheidungsgründe

Frau D. (Berufungswerberin, Bw.) ist auf Grund des Testamentes vom 27. März 1984 und 26. April 1998 nach unbedingt abgegebener Erbserklärung Alleinerbin nach ihrem, am 7. Mai 2001 verstorbenen Gatten, R..

Lt. eidesstättigem Vermögensbekenntnis vom 4. Juli 2002 fiel ein "Verkaufserlös Bäder" einbekannt mit S 4.500.000,00 (€ 327.027,75) in den Nachlass.

Auf Grund einer Anfrage des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern (FAG) teilte die Bw. diesem mit Schreiben vom 6. November 2002 zum "Verlaufserlös Bäder" mit, dass der Erblasser mit Kaufvertrag vom 19. Februar 2001 noch zu Lebzeiten seine Beteiligungen am Institut A. GmbH & CoKG sowie dem Institut J. OHG veräußert habe. Der auf ihn entfallende Veräußerungserlös von S 6.000.000,00 sei im Verlassenschaftsstatut abzüglich der darauf

entfallenden voraussichtlichen Einkommensteuerbelastung (halber Einkommensteuersatz von 25%) mit einem Betrag von S 4.500.000,00 ausgewiesen worden.

Der überwiegende Teil des Erlöses sei zum Todestag auf den beiden in Kopie beigelegten Sparbüchern veranlagt gewesen. Da der Erblasser durch seine lang anhaltenden Spitalsaufenthalte nicht mobil gewesen sei, sei die Einlage der Guthaben auf Sparbüchern erfolgt, die auf den Namen von Frau D. lauteten.

Aus den beigelegten Kopien der Sparbücher ist ersichtlich, dass das Sparbuch mit der Bezeichnung "D. ", KontoNr X-448 am 21. Februar 2001 mit einer Einzahlung von S 900.000,00 eröffnet wurde.

Das Sparbuch KontoNr. X-398, ebenfalls mit der Bezeichnung "D. ", wurde am selben Tag mit einer Einzahlung von S 4.500.000,00 eröffnet. Bei beiden Sparbüchern erfolgten bis zum Todestag des Erblassers keine weiteren Buchungen. Zum Jahresende wurden Zinsen und KEST berechnet.

Weiters kündigte die Bw. eine voraussichtliche Einkommensteuernachzahlung 1999 für den Erblasser in Höhe von S 128.966,00 an.

In der Folge setzte das FAG gegenüber der Bw. mit dem angefochtenen Bescheid vom 16. Dezember 2002 Erbschaftssteuer in Höhe von € 14.637,04 (entspricht S 201.410,00) fest, welche sich wie folgt berechnete:

gemäß § 8 Abs. 2 ErbStG vom einem steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von
 $S\ 2.011.430,00 = S\ 151.430,00$,

gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von $S\ 2.498.990,00 = S\ 49.979,80$,

somit insgesamt gerundet gemäß § 204 BAO S 201.410,00.

Dabei wurde der "Verkaufserlös Bäder" als sonstige Forderung in Höhe von S 4.500.000,00 angesetzt.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. im Wesentlichen ein, der "Verkaufserlös Bäder" sei auf Sparbüchern gelegen und daher nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG befreit.

Weiters machte die Bw. neuerlich die voraussichtliche Einkommensteuernachzahlung geltend.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Jänner 2003 gab das FAG der Berufung teilweise statt und änderte die Festsetzung der Erbschaftssteuer auf vorläufig € 13.208,43.

Dabei ging das FAG von einem steuerlichen Erwerb von S 1.882.467,32 aus, welcher sich wie folgt berechnet:

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert)	S	2.498.999,96
Geld	S	124.668,32
Guthaben bei Banken	S	1.277.471,58
sonstige Forderungen	S	4.546.499,17
Aktien	S	99.999,95
Hausrat einschließlich Wäsche	S	1.134.999,91
andere bewegliche Gegenstände (zB. Schmuck, PKW)	S	9.999,89
Kosten der Bestattung	S	-236.746,65
Kosten der Regelung des Nachlasses	S	-205.361,88
Bankverbindlichkeiten	S	-21.092,34
Finanzamtsverbindlichkeiten	S	-128.965,93
sonstige Verbindlichkeiten	S	-75.533,31
Pflichtteilsansprüche der erbl. Kinder	S	-4.689.999,97
Freibetrag gemäß § 14 Abs1 ErbStG	S	-30.000,00
Freibetrag gemäß § 15 Abs1 Z1 lit. a ErbStG	S	-1.134.999,91
Freibetrag gemäß § 15 Abs1 Z1 lit. b ErbStG	S	-9.999,89
Freibetrag gemäß § 15 Abs1 Z17 ErbStG	S	-1.277.471,58

Im Übrigen wies das FAG die Berufung mit der Begründung, dass es für die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG erforderlich sei, dass die endbesteuerten Vermögenswerte dem Erblasser im Todeszeitpunkt zuzurechnen waren, als unbegründet ab. Im gegenständlichen Fall hätten die beiden Sparbücher auf die erblasserische Witwe gelautet. Die Voraussetzung für die Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG lägen daher für diese Vermögenswerte nicht vor.

Dagegen brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein und beantragte eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Am 19. Mai 2006 fand vor dem Referenten dazu ein Erörterungsgespräch mit beiden Parteien statt.

In der Ladung zu diesem Erörterungsgespräch ersuchte der unabhängige Finanzsenat die Bw. um Offenlegung der Spareinlageverträge einschließlich der allgemeinen Bedingungen sowie um Vorlage der Urkunde über den Verkauf der Beteiligungen vom 19. Februar 2001 und der Zahlungs- und Überweisungsbelege.

Weiters wies der unabhängige Finanzsenat die Bw. darauf hin, dass es ihr obliege, nachzuweisen, ob die Befreiungsvoraussetzungen gegeben sind, insbesondere ob das fragliche Sparguthaben dem Erblasser zuzurechnen war.

In der Ladung der Amtspartei wies der unabhängige Finanzsenat darauf hin, dass im Hinblick auf das Urteil des Verfassungsgerichtshofes vom 22. Juni 2005, B 1349/04 festzustellen sein werde, ob die Ehegattin des Erblassers das Sparbuch für den Erblasser auf dessen Rechnung eröffnet hat und das Sparguthaben dem Erblasser zuzurechnen war, oder ob zwischen dem Erblasser und seiner Gattin ein derartiges Schuldverhältnis begründet worden war, auf Grund welchem ihr die Erträge und dem Erblasser ein Forderungsrecht gegen seine Ehegattin lediglich in Höhe der Einlage zugestanden wäre.

Dazu übermittelte die Bw. vorweg

- eine Kopie des Sparbuches X-398 bei der Sparkasse Dornbirn, Niederlassung Wien und eines Auszuges der Bestimmungen für Spareinlagen;

- Kopie des Beteiligungskaufvertrages vom 19. Februar 2001 über den Verkauf des Ambulatoriums J. durch den Erblasser, wozu die Bw. mitteilte, dass die Bezahlung des Kaufpreises durch Übergabe eines Bankschecks, von dessen Einlösung das Sparbuch mit dem Betrag von S 4,500.000,00 dotiert wurde, erfolgte.

- Bestätigung der Universitätsklinik innere Medizin des AKH über den Aufenthalt des Erblassers in der Intensivstation in der Zeit von 20. Jänner 2001 bis 2. April 2001.

Buchungsmitteilung über die nach dem Tode des Erblassers zu bezahlenden Einkommensteuerbeträge bzw. Einkommensteuerguthaben.

Einkommensteuerbescheid 2001 mit der Versteuerung der Veräußerungsgewinne (inkl. Versteuerung negativer Kapitalanteile im Rahmen der Geschäftsveräußerung) in Höhe von S 8,865.686,00.

Dem Beteiligungskaufvertrag vom 19. Februar 2001, mit welchem der Erblasser eine Beteiligung um S 5.900.000,00 verkaufte, ist eine Vollmacht vom selben Tag angeschlossen, mit welcher der Erblasser der Bw. eine umfassende Vollmacht einschließlich Geldvollmacht und Vollmacht bei Kreditinstituten Konten und Depots zu eröffnen, erteilte.

Im Besonderen ermächtigte der Erblasser die Bw. Abtretungsverträge betreffend

- seinen Geschäftsanteil an der A., Institut GmbH mit einem Kaufpreis von S 50.000,00,
- seinen Geschäftsanteil an der A., Institut GmbH & CoKG mit einem Kaufpreis von

2.950.000,00

- seinen Geschäftsanteil an der J. GmbH mit einem Kaufpreis von S 100.000 und
- seinen Geschäftsanteil an der Handelsgesellschaft J. mit einem Kaufpreis von S 5,900.000,00 abzuschließen.

Aus dem Auszug über die Bestimmungen für Spareinlagen ergibt sich, dass zu Spareinlagen, die auf den Namen des identifizierten Kunden lauten, sich mehrere Kunden identifizieren können (Gemeinschaftskonto).

Die Unterlagen wurden dem FAG vor dem Erörterungsgespräch vom 19. Mai 2006 zur Kenntnis gebracht.

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs meinte das FAG, dass hinsichtlich des hier fraglichen Sparbuches wirtschaftliches Eigentum des Erblassers nicht vorgelegen sei.

Indiz dafür sei, dass im eidesstattigen Vermögensbekenntnis dieser Betrag als Forderung ausgewiesen worden sei.

Die Vollmacht sei zwar sehr umfangreich, auf Grund dieser Vollmacht hätte die Bw. aber auch ein Sparbuch im Namen des Erblassers eröffnen können. Der Erblasser habe nur einen Anspruch auf eine Forderung gegen die Bw. gehabt.

Der Vertreter der Bw. erklärte dazu, dass der Erblasser und die Bw. direkt bzw. in Form von Unterbeteiligungen an den Gesellschaften beteiligt gewesen seien. Die Beteiligungen seien mit Stichtag 1. März 2001 um S 12.000.000,00 verkauft worden, wovon rund S 6 Mio auf den Erblasser und S 6 Mio auf die Bw. entfielen. Die Differenz zum Veräußerungsgewinn 2001 des Erblassers sei auf ein negatives Kapitalkonto zurückzuführen und zum anderen auf eine frühere Veräußerung eines Anteiles an einem Beteiligungsmodell, welches einkommensteuerrechtlich auch noch Auswirkungen im Jahr 2001 gehabt habe.

Die Aufnahme des Veräußerungserlöses in das eidesstattige Vermögensbekenntnis sei in Unkenntnis bzw. irrtümlich erfolgt.

Zum Vorhalt, dass mit der vorliegenden Vollmacht auch ein Sparbuch im Namen des Erblassers hätte eröffnet werden können, erklärte der Vertreter der Bw., dass laut Auskunft der Bw. diese zum Zeitpunkt der Transaktion, insbesondere durch den Aufenthalt ihres Gatten in der Intensivstation seelisch schwer belastet gewesen sei und sich keine Gedanken darüber gemacht habe, auf welchen Namen das Sparbuch richtigerweise zu eröffnen gewesen sei. Jedenfalls sei das Sparbuch für ihren Gatten gedacht gewesen.

Auf Grund der vorliegenden Beteiligungskaufverträge durch den Erblasser einerseits, der Versteuerung dieser Beträge in seinem Einkommensteuerbescheid 2001 und durch die zeitliche Nähe der Dotierung des Sparbuches sei ersichtlich, dass das Sparbuch dem Erblasser zuzurechnen gewesen sei.

Auf die bereits in der Ladung zum Erörterungstermin angekündigte Frage des unabhängigen Finanzsenates, welche schuldrechtliche Vereinbarung das Finanzamt zwischen dem Erblasser und der Bw. vermute, die dazu geführt hätte, dass der Bw. die Zinsen zuzurechnen wären und der Erblasser lediglich eine Forderung gehabt hätte und warum das Finanzamt eine solche schuldrechtliche Vereinbarung für wahrscheinlicher halte als die Darstellung des Vertreters der Bw. erklärte der Vertreter des FAG, dass dazu auf die Vollmacht zu verweisen sei, welche sehr umfangreich sei und die sogar die Entbindung des Bankgeheimnisses beinhalte. Der Vollmacht liege ein Auftragsvertrag zu Grunde und der beinhalte die komplette Vorgangsweise für die Veräußerung der Beteiligungen samt bankmäßiger Abwicklung. Ungeachtet dessen sei der Käuferlös von der Bw. auf ein auf ihren Namen lautendes Sparbuch überwiesen worden. Das Sparbuch und die Zinsen seien ihr zuzurechnen.

Der Vertreter der Bw. erklärte dazu, dass mit der Vollmacht ein Treuhandverhältnis begründet worden sei. Folglich seien die Vermögenswerte, die auf Grund dieser Vollmacht von der Bw. angelegt worden sind, dem Treugeber zuzurechnen. Schenkungsabsichten oder sonstige Vereinbarungen schuldrechtlicher Art seien dadurch nicht begründet worden.

Dem entgegnete der Vertreter des Finanzamtes, dass das Zivilrecht zwischen Vollmacht, Ermächtigung, Auftrag und Treuhand unterscheide.

Im Rahmen des Erörterungsgesprächs legte der Vertreter der Bw. Vertragsentwürfe über die Beteiligungskaufverträge betr. die Geschäftsanteile der Bw. und des Erblassers an der A., Institut GmbH & CoKG sowie Unterlagen über die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 2001 vor.

In der Folge reichte die Bw. ergänzende Unterlagen betr. die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Erblassers des Jahres 2001 und betreffend Einkommensteuerzahlungen für die Jahre 1999 bis 2001 nach und beantragte mit weiterer Eingabe vom 19. Juni 2006 die Berücksichtigung von Finanzamtsverbindlichkeiten von nunmehr S 2.224.847,73 anstelle von S 128.965,93.

Da hiermit auch der Abzug der Einkommensteuer für den Veräußerungserlös 2001 begehrt wurde, welcher im eidesstattigen Vermögensbekenntnis größtenteils schon dadurch berücksichtigt war, dass anstelle des Erlöses von S 6.000.000,00 lediglich der nach Abzug der bezug habenden Einkommensteuer verbleibende "Verkaufserlös Bäder" von S 4.500.000,00 ausgewiesen wurde, ersuchte der unabhängige Finanzsenat im Rahmen eines Telefonates mit dem Vertreter der Bw., um entsprechende Klärung.

Mit Schreiben vom 1. August 2006 teilte die Bw. mit, dass der Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Hälfteanteile der Bäder für jedes der Ehepartner S 6.000.000,00, zusammen S 12.000.000,00 betragen habe. Der Kaufpreis sei von den Käufern durch Übergabe eines Bankschecks an die Bw. beglichen worden. Die Bw. habe vom Betrag von S 12.000.000,00

den Betrag von S 11.900.000,00 auf 4 Sparbücher für sich und Ihren Gatten veranlagt. Alle Sparbücher lauteten auf den Namen D., da der Erblasser zu diesem Zeitpunkt in der Intensivstation des AKH gewesen sei.

Der Betrag von S 4.500.000,00 (Verkaufserlös S 6.000.000,00 abzüglich 25% Einkommensteuer, gedacht als sozusagen versteuertes Geld des Erblassers zu seiner Verwendung nach seiner Genesung, sei auf dem Sparbuch X-398 veranlagt gewesen. Die für die Einkommensteuer des Erblassers bereitgehaltenen Beträge von S 1.500.000,00 seien auf dem Sparbuch X-448 mit einem Betrag von S 900.000,00 und auf dem Sparbuch X-406 mit einem Teilbetrag von S 600.000,00 veranlagt worden. Zum Todestag hätten die Sparbücher in der angeführten Höhe bestanden.

Dazu erklärte die Bw. dass es zum Sparbuch X-406 keine Unterlagen mehr gäbe.

Aus einer mit 21. Februar 2001 datierten Kopie eines „Grundbuchbeleges für Stornierungen“, lt. Angaben der Bw. handelt es sich dabei um eine „Bankaufstellung“, geht hervor, dass an diesem Tag folgende Sparbücher bestanden hatten:

X-514	S	4.000.000,00
X-406	S	2.500.000,00
X-398	S	4.500.000,00
X-448	S	900.000,00

Weiters erklärte die Bw., dass da im Rahmen des Berufungsverfahrens die auf den Erblasser entfallenden und zum Todestag noch nicht beglichenen Einkommensteuerzahlungen 1999 – 2001 zum Abzug als Verbindlichkeiten geltend gemacht worden seien, die Bankguthaben um den Betrag von S 1.500.000,00 (€ 109.009,25) zu erhöhen seien und machte für diesen Betrag ebenfalls die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG geltend.

Lt. beigelegter Aufstellung *"Betragsmäßige Änderung durch die Berufungsbegehren (unter Berücksichtigung von S 6.000.000,00 Sparbücher des Erblassers)"* beantragte die Bw. gegenüber den Werten lt. BVE vom 31. Jänner 2003 mit einem steuerpflichtigen Erwerb von S 1.882.467,32 eine Änderung der Guthaben bei Banken von S 1.277.471,58 um S 6.000.000,00 auf S 7.277.471,58, der sonstigen Forderungen von S 4.546.499,17 um – S 4.500.000,00 auf S 46.499,17, der Finanzamtsverbindlichkeiten von –S 128.965,93 um – S 2.095.881,80 auf – S 2.224.847,73 und des Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von – S 1.277.471,58 um – S 6.000.000,00

auf – S 7.277.471,58, sodass sich nach Ansicht der Bw. ein negativer steuerlicher Erwerb von S 4.713.414,48 ergäbe.

In Ergänzung dazu reichte die Bw. am 25. August 2006 eine Telekopie eines EDV-Auszug des Sparbuches X-406 nach, aus dem zu schließen ist, dass das Eröffnungsguthaben von S 2.500.000,00 zum Todestag noch bestanden hatte.

Zu den nachgereichten Unterlagen wie zu den Äußerungen der Bw. nahm das FAG mit Schreiben vom 9. Oktober 2003 Stellung.

In dieser Stellungnahme vertrat das FAG die Ansicht, dass die Bestimmungen des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht zur Anwendung kämen. Würde der Verkaufserlös als endbesteuertes Vermögen anzusehen sein, dann wären nach Ansicht des FAG darauf entfallende Steuerschulden nicht abzugsfähig.

Weiters bemerkte das FAG, dass das Sparbuch X-406 S 2.500.000,00 ausweise und dass dazu vom steuerlichen Vertreter keine Erläuterungen vorhanden seien.

Nach einem weiteren Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates, mit welchem dieser der Bw. die Stellungnahme des FAG übermittelte, erklärte die Bw. im Wesentlichen den bisher dargelegten Sachverhalt ergänzend, dass am Tag der Unterfertigung der Kaufverträge am 19. Februar 2001 die Bezahlung des Kaufpreises durch Übergabe eines Bankschecks über S 11.900.000,00 erfolgt sei (S 100.000,00 seien anlässlich der Vorverhandlungen Akonto bezahlt worden), und die Bw. am gleichen Tag den Scheck zur Gutschrift bei der Dornbirner Sparkasse zur Anlage auf mehreren Sparbüchern eingereicht habe.

Die Aufteilung der Sparbücher habe sich nach den zum Zeitpunkt des Anteilsverkaufes bestehenden Absichten der Bw. und des Erblassers gerichtet. Nach dem Tod des Erblassers und der Einsetzung der Bw. als testamentarische Erbin habe die Bw. über die Sparbücher nach ihren Vorstellungen verfügen können.

Der auf dem Sparbuch X-398 erliegende Betrag sei mit einem Teilbetrag von S 3.000.000,00 für die Abgeltung des Pflichtteilsanspruches von Frau S. und der Restbetrag am 30.

September 2002 für die Abschlagszahlung für Einkommensteuer 2001 verwendet worden.

Zur Ansicht des FAG, dass im Falle des Vorliegens von endbesteuertem Vermögen die „darauf entfallenden Steuerschulden“ nicht abzugsfähig wären, meinte die Bw., dass durch das Abzugsverbot nur Schulden, die in unmittelbaren Zusammenhang mit endbesteuertem Vermögen stünden, erfasst sein sollen, z.B. ein Darlehen zur Finanzierung endbesteuerten Vermögens.

Dass das auf den angeführten Sparbüchern liegende Geld auf den Veräußerungserlös des Erblassers entfalle, sei durch den Zeitablauf des Datums der Verträge, Datum der Eröffnung der Sparbücher, Besteuerung des Erlöses durch den Erblasser nachgewiesen und sei auch vom FAG nicht in Frage gestellt. Die Argumentation des FAG gehe in die Richtung, dass auf

Grund der umfangreichen Vollmacht, die der Erblasser der Bw. für die Abwicklung des Verkaufes der Institutanteile erteilt habe, diese die Gelder auf Sparbücher auf Namen des Erblassers hätte veranlagern müssen.

Von den angeführten Sparbüchern sei Kapitalertragssteuer von den Zinsengutschriften einbehalten worden. Es sei zwar auf den Todestag des Erblassers kein Zwischenabschluss mit Verrechnung der Sparbuchzinsen vorgenommen worden, das auf den Sparbüchern liegende Vermögen sei aber dem Erblasser zuzurechnen, sodass er Gläubiger der bis zum Todestag anfallenden Zinsen und damit Schuldner der Kapitalertragssteuer gewesen sei.

Der Antrag auf mündliche Senatsverhandlung wurde mit Eingabe vom 9. Februar 2007 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber.

Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, sind nach Abs. 5 leg.cit. nicht abzuziehen.

Auf Grund des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bleiben ua. Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen, steuerfrei.

Unter die Steuerabgeltung fallen nach § 97 Abs. 1 EStG ua. Zinserträge aus Einlagen bei inländischen Banken (§ 93 Abs. 2 Z 3 EStG).

Auf Grund der hier vorliegenden Vollmacht vom 19. Februar 2001 steht fest, dass die Bw. im Rahmen dieser Vollmacht vom Erblasser ermächtigt war, Vermögenswerte des Erblassers zu veräußern.

Bei dieser Vollmacht handelt es sich um einen durchaus fremdüblichen Bevollmächtigungsvertrag mit detaillierten Ermächtigungen.

Weiters steht auf Grund der vorliegenden Aktenlage fest, dass die Bw. den auf den Erblasser entfallenden Veräußerungserlös von S 6,000.000,00 zu dessen Lebzeiten gemeinsam mit eigenem Vermögen auf vier Sparbücher verteilt bei der Sparkasse Dornbirn, Niederlassung Wien, zur Gänze unter ihrem eigenen Namen veranlagte und dass diese Sparbücher mit dem Guthaben des Erblassers von über S 6,000.000,00 zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers

noch bestanden haben.

Das ergibt sich aus den vorgelegten Kopien der Sparbücher KtNr. X-398 und KtNr. X-448 sowie dem EDV-Auszug des Sparbuches KtNr. X-406 und den glaubhaften Angaben der Bw.. Zur Anmerkung des FAG in der Stellungnahme vom 9. Oktober 2006, wonach das Sparbuch X-406 S 2,5 Mio und nicht S 600.000,00 ausweise, ist zu bemerken, dass es sich hier offensichtlich um Namenssparbücher (Rektapapiere) handelt, die grundsätzlich mehreren gemeinsam gehören können. Es besteht kein Grund, warum nicht auch nur ein Teil der darin verbrieften Forderung bzw. der Erträge wirtschaftlich einem Dritten zugerechnet werden kann.

Bei den Sparguthaben handelte es sich um endbesteuertes Vermögen.

Der Bw. war zwar mit der gegenständlichen Vollmacht auch eine umfassende Geldvollmacht, samt der Vollmacht für den Erblasser bei Kreditinstituten Konten zu eröffnen, eingeräumt. Ein konkreter Auftrag oder eine Ermächtigung hinsichtlich der weiteren Veranlagung der erzielten Entgelte ist aus dem Vollmachtsurkunde jedoch nicht ersichtlich.

Ungeachtet dessen liegt kein Anhaltspunkt vor, wonach abgesondert von der Vollmacht zwischen dem Erblasser und der Bw. ein derartiges Schuldverhältnis begründet worden wäre, auf Grund dessen der Bw. die Erträge und dem Erblasser lediglich ein Forderungsrecht gegen die Bw. in Höhe der Einlage zugestanden wäre.

Ein solches gesondertes Schuldverhältnis wurde selbst vom FAG nicht behauptet.

Das FAG leitete lediglich aus dem Inhalt der Vollmacht ab, dass die Erträge nicht dem Erblasser zuzurechnen wären.

In seinem Erkenntnis vom 22.6.2005, B1349/04 führte der Verfassungsgerichtshof aus, dass für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht auf die im Zeitpunkt des Todes gegebenen zivilrechtlichen Umstände, sondern darauf abzustellen ist, wem im Zeitpunkt des Todes einkommensteuerlich die Kapitalerträge zuzurechnen sind, wer daher Schuldner einer von diesen Kapitalerträgen abzuführenden Kapitalertragsteuer wäre.

Der Umstand, dass der Kapitalbetrag samt aufgelaufenen Zinsen erst später ausbezahlt werden sollte (im do. Fall auf einem Treuhandkonto gelegener Kaufpreis, der samt Zinsen erst nach Durchführung des Rechtsgeschäftes ausbezahlt werden sollte), änderte nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes nichts daran, dass die Kapitalerträge im Zeitpunkt des Todes des Erblasser, dem der Kaufpreis letztlich zustand, zuzurechnen waren.

Lag diesem Fall auch eine offene Treuhand zu Grunde, so geht aus dem Erkenntnis klar hervor, dass ausschließlich die einkommensteuerrechtliche Zurechnung der Erträge zum Zeitpunkt des Todes maßgeblich ist.

Zur Frage der Zurechnung von Einkünften aus Kapitalvermögen hat der VwGH in Zusammenhang mit Teilschuldverschreibungen, die lt. Feststellungen der belangten Behörde

im Namen der Kinder aber auf Rechnung des Beschwerdeführers ohne Offenlegung eines Treuhandverhältnisses erworben wurden, im Erkenntnis vom 24.11.1987, 87/14/0011 Folgendes ausgeführt:

"Eine Einkunftsquelle ist nun bei der Einkommensbesteuerung (Ertragsbesteuerung) demjenigen zuzurechnen, der wirtschaftlich über sie disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann.

Eine solche wirtschaftliche Nutzungsmöglichkeit kommt regelmäßig demjenigen zu, auf dessen Rechnung sie erworben wurde.

.....

Es kam zwar zu einem Erwerb der Teilschuldverschreibungen im Namen, nicht aber auf Rechnung der Kinder. Dies entspricht in seinem wirtschaftlichen Gehalt einem treuhändigen Erwerb.

Dass kein formelles Treuhandverhältnis begründet wurde, spielt im Rahmen der nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu lösenden Frage der Zurechnung von Einkünften sowie im Rahmen des von wirtschaftlichen Vorstellungen geprägten § 27 Abs. 5 EStG 1972 keine Rolle."

Im gegenständlichen Fall hatte der Erblasser als Machtgeber auf Grund der Bestimmungen des § 1009 ABGB gegenüber der Bw. als Gewalthaberin nicht nur einen Anspruch auf Herausgabe des Kapitals, sondern auch einen Anspruch auf Herausgabe der Zinsen. Diesbezüglich ist die Vollmacht der Treuhand vollkommen gleich, bei welcher sich der Herausgabeanspruch ebenfalls nach § 1009 ABGB richtet (siehe OGH vom 19.6.2006, 8Ob5/06b und OGH vom 13.4.2000, 2Ob87/00h).

Weiters ist zu sagen, dass im Hinblick darauf, dass im Bevollmächtigungsvertrag keine Regelung hinsichtlich der Veranlagung der Käuferlöse erfolgte, die Bw. als Gewalthaberin grundsätzlich dem Weisungsrecht des Erblasser unterlegen war (siehe dazu Apathy in Schwimann, ABGB Praxiskommentar, RZ 12 zu § 1009 ABGB).

Aus dem Herausgabeanspruch und dem Weisungsrecht erschließt sich die für die Einkommensbesteuerung maßgebliche wirtschaftliche Zurechnung der Kapitalerträge zum Erblasser entsprechend dem bereits oben zitierten Erkenntnis des VwGH vom 24.11.1987, 87/14/0011.

Dass die Bw. vergleichbar mit dem in diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall ohne formelles Treuhandverhältnis den Verkaufserlös auf ihren Namen veranlagte und dass im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens im eidesstattigen Vermögensbekenntnis lediglich der Kapitalherausgabeanspruch nach Abzug der zu erwartenden Einkommensteuer deklariert wurde, ändert nichts daran, dass der Erblasser einen Anspruch auf Herausgabe des anteiligen Kapitalertrages und auch ein Weisungsrecht hatte.

Die Einkommensteuern des Erblassers, die zum Zeitpunkt des Todes noch nicht entrichtet bzw. noch nicht festgesetzt waren, betrugen lt. Parteienangabe S 2.224.847,73. Dies entspricht dem Betrag der lt. der Buchungsabfrage in der finanzinternen Datenbank zu

StNr.802/X an Einkommensteuer des Erblassers nach dem Todestag festgesetzt und entrichtet wurde.

Zur Ansicht des FAG, dass wenn der Verkaufserlös als endbesteuertes Vermögen anzusehen sei, die darauf entfallenden Steuerschulden nicht abzugsfähig seien, ist zu sagen, dass das FAG mit dieser bloßen Behauptung nicht dargelegt hat, welche Steuerschulden auf das endbesteuerte Vermögen entfielen, und warum diese Steuerschulden nicht abzugsfähig wären.

§ 20 Abs. 5 ErbStG ist hier nicht anzuwenden, da es sich um steuerbares Vermögen handelt.

Auch ist auf Fellner, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, RZ 35a zu § 20 ErbStG hinzuweisen, wonach der einfache Gesetzgeber der Vorgabe im § 2 Endbesteuerungsgesetz, wonach bundesgesetzlich ua. vorzusehen ist, dass für Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§1 Abs. 2) eintritt, bei der Ermittlung des Erwerbes von Todes wegen (§ 20 ErbStG) Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden, nicht gefolgt ist.

Aber selbst in verfassungskonformer Auslegung bestünde auf Grund des § 2 Endbesteuerungsgesetzes kein Grund die gegenständlichen Steuerschulden nicht zu berücksichtigen.

§ 2 Abs. 1 Endbesteuerungsgesetz lautet:

„Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge und Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§ 1 Abs. 2 Z 1) eintritt, bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988, § 7 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§ 1 Abs. 5), des Gesamtvermögens (§ 76 des Bewertungsgesetzes 1955) und des Erwerbes von Todes wegen (§ 20 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden.“

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (810 d Beilagen, XVIII. GP), ist dazu ausgeführt:

"Bei den von diesem Bundesverfassungsgesetz umfaßten Einlagen und Wertpapieren ist in typisierender Betrachtung grundsätzlich davon auszugehen, daß Werbungskosten oder Schulden kaum anfallen. Auf Grund des einheitlichen Abgeltungssatzes erscheint es überdies auch bei ausnahmsweisem Auftreten von damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen oder Schulden gerechtfertigt, diese nicht zu berücksichtigen."

Aus § 2 Endbesteuerungsgesetz und den Erläuterungen kann nicht geschlossen werden, dass es sich bei den danach nicht abziehbaren Schulden und Lasten um solche handelt, die, wie die Einkommensteuer des Erblassers, ganz allgemein den Nachlass belasten, sondern lediglich um solche Schulden, die in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem endbesteuerten Vermögen stehen, zumal bei Ersteren in typisierender Betrachtung wohl davon auszugehen ist, dass diese häufig anfallen.

Ein unmittelbarer Zusammenhang besteht zwischen den Sparguthaben und der veranlagten Einkommensteuer des Erblassers nicht.

Der Umfang des Erwerbes berechnet sich daher wie folgt:

Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)	S	2.498.999,96
Geld	S	124.668,32
Guthaben bei Banken	S	1.277.471,58
sonstige Forderungen	S	46.499,17
Aktien	S	99.999,95
Hausrat einschließlich Wäsche	S	1.134.999,91
andere bewegliche Gegenstände (zB Schmuck, PKW)	S	9.999,89
Sparguthaben aus dem Verkaufserlös Bäder	S	6.000.000,00
Summe Aktiva		11.192.638,78
Kosten der Bestattung	S	-236.746,65
Kosten der Regelung des Nachlasses	S	-205.361,88
Bankverbindlichkeiten	S	-21.092,34
Finanzamtsverbindlichkeiten	S	-2.224.847,73
sonstige Verbindlichkeiten	S	-75.533,31
Summe Passiva	S	-2.763.581,91
Reinnachlass	S	8.429.056,87
Pflichtteilsanspruch	S	-4.689.999,97
Erbteil	S	3.739.056,90
frei gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG		-7.277.471,58
überschießender Steuervorteil	S	-3.538.414,68

Eine Erbschaftssteuer nach § 8 Abs.1 oder 2 ErbStG fällt folglich nicht an.
Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Februar 2007