



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat 4

GZ. RV/0273-I/02

## **Berufungsentscheidung**

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid 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 Nachlassabhandlung (Abhandlungsniederschrift vom 15. Feber 2001) nach der am 22. Juli 2000 verstorbenen A. A. sind deren gesetzliche Erben zu 1/3 deren Witwer Dr. W. A. (= Bw) sowie zu je 2/9 die Kinder DI W. A., Mag. M. A. und die Tochter Dr. B. A. Nach dem am 13. Oktober 1992 samt Ergänzung vom 8. August 1996 errichteten "Ehegattentestament"

hatten die Ehegatten A. alle bisherigen letztwilligen Verfügungen widerrufen und sich gegenseitig zu Universalerben sowie die gemeinsamen Kinder als allfällige Ersatzerben zu gleichen Teilen eingesetzt, verbunden mit dem Wunsch, dass die vorhandenen Liegenschaften den Nachkommen erhalten bleiben sollen. Jeder Beteiligte habe die ihn betreffende Erbschaftsteuer selbst zu tragen. Der Bw als Alleinerbe hat zum gesamten Nachlass eine bedingte Erbserklärung abgegeben. Die Pflichtteilsansprüche wurden im Rahmen eines "Erbübereinkommens" vom 20./27. Dezember 2000 geregelt. Laut dem errichteten Inventarium wurden an Nachlassaktiva neben 3 Liegenschaften bzw diversen Liegenschaftsanteilen in GB St. J und GB H. (siehe Aktiva Pkte 1 – 3) mit einem gesamten (anteiligen) Einheitswert von S 527.908,49 sowie endbesteuerten Girokonten- und Sparbuchguthaben unter Pkt. II. eine Kaufpreisforderung im Betrag von S 2,700.000 verzeichnet und diesbezüglich festgehalten:

*"Die Erblasserin verkaufte mit dem unter ON 18 erliegenden Kaufvertrag vom 3.7.2000, also wenige Tage vor ihrem Ableben, durch ihren mit einer Vollmacht versehenen Sohn Mag. M. A., ihren Hälfteanteil am Grundbuchskörper in EZ XY GB St. J., bestehend aus den Gst 2918/8 und 2918/9 und dem darauf befindlichen Haus K-Str. 22b samt dem im Hause befindlichen Inventar um einen anteiligen Kaufpreis von S 2,700.000, welcher treuhändig beim Vertragsverfasser RA B. .. in K. erlegt ist und samt Treuhandzinsen und der nach rechtskräftiger lastenfreier – mit Ausnahme der Dienstbarkeiten 1 und 2 – Eigentumseinverleibung auszusahlen ist. Der Treuhanderlag ist endbesteuert."*

In Gegenüberstellung der Aktiva und Passiva (= S 149.809,30) wurde der Reinnachlass in Höhe von S 3,387.952,66 ermittelt.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin dem Bw als Erben mit Bescheid vom 9. August 2001, Str. Nr. X, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von (gerundet) S 2,502.920, dies unter Einbeziehung der Kaufpreisforderung von S 2,7 Mio. als sonstige Forderung, gemäß § 8 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, (Stkl. I) eine 8%ige Erbschaftsteuer im Betrag von S 200.234 = € 14.551,57 vorgeschrieben. In der Begründung wurde noch ausgeführt, die Kosten der Nachlassregelung seien, insoweit sie (verhältnismäßig) auf endbesteuertes Vermögen entfielen, nicht abzugsfähig (zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Einzelnen: siehe Bescheid vom 9. August 2001).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde Bescheidaufhebung und Neufestsetzung der Erbschaftsteuer beantragt und eingewendet, die Einbeziehung des Kaufpreises von S 2,7 Mio. für den rund 3 Wochen vor dem Todestag von der Erblasserin veräußerten Hälfteanteil an der Liegenschaft in St. J. entspreche nicht dem Gesetz. Der Kaufpreis sei auf das endbesteuerte

Treuhandkonto des Treuhänders RA B. erlegt und dem Bw am 27. März 2001 von diesem Konto wiederum auf ein endbesteuertes Konto überwiesen worden. Da der Kaufpreis sohin nicht bar ausbezahlt und die angefallene Kapitalertragsteuer (KESt) ordnungsgemäß abgeführt worden sei, unterliege der Kaufpreis nicht zusätzlich noch der Erbschaftsteuer. Grundsätzlich falle zwar der "Geldbetrag" für den Verkauf der Liegenschaft in den Nachlass. Es sei jedoch bei der Wertermittlung zu unterscheiden, ob es sich hierbei um "Bargeld" oder um ein endbesteuertes und somit von der Erbschaftsteuer befreites Bankguthaben (Sparbuch, Konto) handle. Verbunden mit der im Kaufvertrag vom 3. Juli 2000 ausdrücklich festgehaltenen Vereinbarung, der Kaufpreis sei auf das Treuhandkonto zu erlegen und vom Treuhänder fruchtbringend anzulegen, gehe zwingend die Pflicht zur Entrichtung der KESt einher. Ausschlaggebend sei daher, dass an die Stelle der Liegenschaft endbesteuertes Vermögen getreten sei, unabhängig ob als Sparbuch oder Kontoguthaben und auch davon, dass sich dieses Vermögen zunächst in Händen des Treuhänders befunden habe, weil diesfalls das Vermögen dem Treugeber zuzurechnen sei. Zum Nachweis wurden ein Treuhand-Kontoauszug vom 27. März 2001 samt Begleitschreiben des Treuhänders RA B. sowie eine Ablichtung des Kaufvertrages vom 3. Juli 2000 vorgelegt.

Laut Kaufvertrag haben die Verkäufer Herr G. H. und Frau A. A. (= Erblasserin) die Liegenschaft in St. J. je zur ideellen Hälfte an die Käufer J. Th. und Ilse Th. "samt allem rechtlichen und physischen Zugehör in ihr unbeschränktes Eigentum" veräußert. Unter Pkt. III. "Kaufpreis" wurde u. a. vereinbart:

*"Der einvernehmlich festgelegte Kaufpreis beträgt S 5,400.000 ... Der Kaufpreis zuzüglich der Grunderwerbsteuer ... ist Zug um Zug mit der Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaft an den Vertragsverfasser, RA B. in K. ... als Treuhänder zur Zahlung fällig. Der Treuhänder wird unwiderruflich beauftragt, den Treuhänderlag fruchtbringend anzulegen und nach rechtskräftiger lastenfreier – mit Ausnahme der Dienstbarkeiten C-LNr. 1 und 2 – Eigentumseinverleibung an die Verkäufer, und zwar je zur Hälfte, zur Auszahlung zu bringen. Die Zinsen des Treuhänderlages stehen den Verkäufern zu ...".*

Vertragspunkt IV. "Übergabe" lautet:

*"Die Übergabe des Vertragsgegenstandes erfolgt am 01.10.2000. Mit diesem Zeitpunkt gehen auch alle mit dem Kaufsgegenstand verbundenen Vor- und Nachteile, insbesondere solche zur Tragung der Betriebskosten und öffentlichen Abgaben, auf die Käufer über. Die Verkäufer behalten sich das Recht der Nutzung an dem über den Stiegenabgang durch die erste Türe rechts zugänglichen Kellerraum zum Abstellen persönlicher Gegenstände bis*

*längstens 30.09.2001 vor. Sie verpflichten sich, diesen Kellerraum spätestens bis zu diesem Termin geräumt zu übergeben ...".*

Laut Treuhand-Kontoauszug war am 27. März 2001 der nach Abzug von 25 % KEST bestehende Guthabensbetrag von S 2,738.810,05 auf ein vom Bw bekannt gegebenes Konto überwiesen und das Treuhandkonto geschlossen worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Innsbruck vom 3. Dezember 2001 wurde damit begründet, dass nach den gesetzlichen Bestimmungen die Entstehung der Steuerschuld wie auch die Bewertung des angefallenen Vermögens auf den Todestag des Erblassers (= Stichtag) abstelle. Durch nachfolgende Ereignisse könne der Wert des angefallenen Vermögens nicht verändert werden. Bei Verkauf eines Grundstückes durch den Erblasser noch vor seinem Tod erwerbe der Erbe die Kaufpreisforderung, auch wenn der Kaufvertrag nicht zur Gänze erfüllt sei. Nach der VwGH-Judikatur sei daher für Zwecke der Erbschaftsteuerbemessung anstelle des Einheitswertes der vereinbarte Kaufpreis maßgebend, weshalb die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG für endbesteuertes Vermögen nicht anzuwenden sei.

Mit Antrag vom 14. Jänner 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, das vom Finanzamt zitierte VwGH-Erk. vom 1.12.1987, 86/16/0013, sei noch zur alten Rechtslage ergangen, stütze jedoch im Übrigen das Berufungsvorbringen insofern, als bei einem nicht erfüllten Kauf die Kaufpreisforderung – nicht aber der Einheitswert – maßgebend sei. Die Entscheidung spreche aber nicht darüber ab, ob diese Forderung iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG als endbesteuertes Vermögen steuerbefreit wäre. Das gegenständlich auf dem Treuhandkonto erliegende endbesteuerte Kapitalvermögen = Vermögensanfall müsse von der Erbschaftsteuer ausgenommen sein. Es gehe nicht an, solcherart endbesteuertes Vermögen, welches immer eine Forderung gegenüber der Bank darstelle, in einerseits Kapitalvermögen und auf der anderen Seite Forderung aufzusplitten. Die nochmalige Besteuerung dieses Vermögens – zusätzlich zur KEST – wäre gleichheits- und damit verfassungswidrig. Der Bw als Rechtsnachfolger der verstorbenen Gattin sei an sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag gebunden, worin die übliche Abwicklung im Rahmen einer Treuhandschaft vereinbart worden sei. Vertragsgegenstand sei sohin von vorneherein die Einzahlung der Kaufpreisforderung auf das Treuhandkonto und folglich aus Sicht des Erben eine Forderung auf Auszahlung eines endbesteuerten Vermögens gewesen.

In Beantwortung eines Vorhaltschreibens der Berufungsbehörde wurde seitens des Bw im Schreiben vom 18. April 2003 mitgeteilt, laut Pkt. III. des Kaufvertrages sei ausdrücklich vereinbart, dass der Kaufpreis zuzügl. Grunderwerbsteuer Zug um Zug mit Übergabe der Liegenschaft, welche am 1. Oktober 2000 erfolgte, an den Vertragsverfasser als Treuhänder zu erlegen sei. Die Käufer seien ihrer Zahlungsverpflichtung am 2./3. Oktober 2000 termingemäß nachgekommen. Die Treuhandschaft und fruchtbringende Anlage des Treuhanderlages durch den Treuhänder sei sohin explizit vereinbart. Im Todeszeitpunkt sei die Kaufpreisforderung nicht fällig gewesen, sodass kein Anspruch auf Zahlung, sondern die Verpflichtung zum Erlag auf dem Treuhandkonto samt Endbesteuerung bestanden habe. Der Erbe habe somit zwar eine Forderung, dies jedoch auf künftige Auszahlung des auf dem Treuhandkonto erliegenden endbesteuerten Vermögens erworben. Wie die beigelegten Kontoauszüge betr. Überweisung zunächst auf das Treuhandkonto sowie Überweisung auf ein endbesteuertes Konto des Bw samt Kontoschließung erweisen würden, habe der Kaufpreis den Bereich des endbesteuerten Kapitals nie verlassen und sei nachweislich an KEST insgesamt der Betrag von € 1.386,40 ordnungsgemäß abgeführt worden. Eine Belastung mit Erbschaftsteuer stelle eine rechtswidrige Doppelbesteuerung dar. Der Verfassungsgerichtshof habe in den Erkenntnissen vom 25.2.1999, B 128/97, und vom 12.10.1998, G 170/96, ausgesprochen, dass die Befreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall gelten müsse. Jene Kapitalanlagen, bei denen die Einkommensteuer der Erträge durch den Steuerabzug (KESt) abgegolten sei, seien aber von der Erbschaftsteuer freigestellt. Im Todeszeitpunkt habe für die Erblasserin eine bedingte Forderung gegen den Treuhänder bestanden, sodass die Kaufpreisforderung als Vermögensanfall ein der Erblasserin in diesem Zeitpunkt konkret zurechenbares endbesteuertes Vermögen dargestellt habe. Abschließend werde um Anberaumung eines Erörterungstermines ersucht.

### ***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.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen, soweit nicht einer der in den nachfolgenden lit a bis h angeführten Sondertatbestände in

Betracht kommt, mit dem **Tod des Erblassers**. Sondertatbestände im Sinn der lit a bis h liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG grundsätzlich der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend, das ist bei Erwerben von Todes wegen in Zusammenhalt mit § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG im Regelfall der Zeitpunkt des Todes des Erblassers.

Gem. § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Die sohin zum Stichtag (Todestag nach § 18 iVm § 12) vorzunehmende Wertermittlung umfaßt sowohl die umfangmäßige (siehe § 20 ErbStG) wie auch die rechnerische Feststellung der Bemessungsgrundlage auf Grund des nach § 19 ErbStG jeweils in Betracht kommenden Wertmaßstabes.

Kapitalforderungen (und Schulden) sind gemäß § 14 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes mit dem Nennwert anzusetzen. Unter dem Nennwert ist der Betrag zu verstehen, der nach dem Inhalt des Schuldverhältnisses vom Schuldner bei Fälligkeit zu entrichten ist.

Die geltende Erbschaftsteuer stellt eine **Erbanfall**steuer dar; sie ist grundsätzlich vom Erbanfall zu bemessen. Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wird vom Bereicherungsprinzip beherrscht. In diesem Sinne wird in § 20 Abs. 1 ErbStG bestimmt, dass als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, somit der Betrag, um den der Erwerber von Todes wegen bereichert wurde (vgl. VwGH 4.11.1971, 850/70). Der Steuerpflicht unterliegt damit grundsätzlich jenes Vermögen (Besitz- weniger Schuldposten), das am Stichtag (= Todestag) dem Erblasser gehörte (VwGH 19.3.1964, Slg. 3050/F) und damit als von Todes wegen an den Erwerber (Erben) angefallen gilt.

Zufolge des in § 18 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.).

Spezifisch zu einem vom Erblasser vor seinem Tod abgeschlossenen Kaufvertrag, der zum Zeitpunkt des Todes von keinem der Vertragspartner zur Gänze erfüllt war, hat der VwGH im Erk. vom 1.12.1987, 86/16/0013 ausgesprochen: Die Erbschaftsteuerschuld entsteht

grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten. Bei der Besteuerung ist daher von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Die Beschwerdeführerin konnte nur mehr im Rahmen des ihr als Rechtsnachfolgerin bis zum vereinbarten Übergabszeitpunkt eingeräumten Nutzungsrechtes – gleich wie der Bw im Gegenstandsfalle - über den Kaufgegenstand verfügen und war verpflichtet, an diesem Tag den Besitz zu übertragen, ohne dass es hierzu weiterer rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen bedurft hätte. Obwohl der Kaufvertrag im Zeitpunkt des Todes des Erblassers noch von keinem der Vertragspartner zur Gänze erfüllt war, ist beim Erben die sich im Vermögen des Erblassers befindliche Anzahlung und die restliche *Kaufpreisforderung* als Vermögensanfall der Erbschaftsteuer zu unterziehen (§ 1062 ABGB, vgl. dazu auch VwGH 28.6.1989, 88/16/0047).

Strittig ist im Berufungsfall- im Unterschied zu vorgenannter Judikatur, wonach die Bewertung entweder mit dem Einheitswert der Liegenschaft oder aber mit der noch offenen Kaufpreisforderung in Streit stand -, ob aufgrund des von der Erblasserin am 3. Juli 2000 abgeschlossenen Kaufvertrages an den Bw als Rechtsnachfolger eine Kaufpreisforderung mit dem Nennbetrag oder aber eine Forderung auf Zahlung eines endbesteuerten Vermögens iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG angefallen war; dies nach dem Dafürhalten des Bw deshalb, weil die Entrichtung des Kaufpreises durch die Käufer an einen Treuhänder und sohin auf ein endbesteuertes Treuhandkonto - Zug um Zug mit der Übergabe der Liegenschaft am späteren Fälligkeitstag - vereinbart war.

Da es sich diesbezüglich um die Lösung einer Rechtsfrage handelt, der Sachverhalt hingegen vollständig ermittelt und klargelegt ist, wurde seitens der Berufungsbehörde von der Durchführung des im Schreiben vom 18. April 2003 angeregten Erörterungstermines als nicht zweckdienlich Abstand genommen.

Der zugrunde liegende Kaufvertrag ist ein zweiseitig verbindliches Rechtsgeschäft, nämlich ein Konsensualvertrag, der im Sinne des § 1053 ABGB durch die Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis zustande kommt, sohin ein Rechtsgeschäft, durch das eine bestimmte Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem anderen überlassen wird. Maßgebend ist dabei das Verpflichtungsgeschäft (= Erwerbsvorgang nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes), das mit Einigung über Kaufpreis und Kaufgegenstand zustande kommt, wodurch für den Käufer der obligatorische Anspruch auf Übereignung der Sache und für den Verkäufer der Anspruch auf Zahlung des Kaufpreises entsteht, nicht aber das Verfügungs(Erfüllungs)geschäft der Eintragung des Eigentumsrechtes für den Erwerber im Grundbuch. Nach der RSpr gehört zwar die Übereignung der Sache unter der aufschiebenden

Bedingung der rechtzeitigen vollständigen Kaufpreiszahlung zum obligatorischen Rechtsgeschäft, doch ist nicht das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag) sondern das Verfügungsgeschäft (Übereignung) bedingt (VwGH 5.9.1985, 84/16/0117). Bei Bestimmung eines späteren Zeitpunktes der Erfüllung der gegenseitigen Leistungen ist nicht die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes befristet, sondern lediglich der Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistungen hinausgeschoben. Maßgebend ist, was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat. Diese Gegenleistung ist der vereinbarte Kaufpreis in seinem Nominale; nach § 14 Abs. 1 BewG ist der Kaufpreis mit seinem Nennwert anzusetzen. Auch ein nicht sofort fälliger Kaufpreis eines Grundstückes bildet mit seinem Nennbetrag die Gegenleistung, weil dieser mit dem vereinbarten Betrag bestimmt ist (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II Grunderwerbsteuer, 11. Aufl., 1. Lfg., Stand September 2002, Rzn. 108 f. und 176 f. zu § 1 sowie Rzn. 10, 32, 37 zu § 5 mit weiterer Judikatur).

Wenn nun laut gegenständlichem Kaufvertrag vom 3. Juli 2000 u. a. zwischen der Erblasserin als Verkäuferin und den Käufern Willensübereinstimmung über die kaufgegenständliche Liegenschaft (Pkt. I.) sowie über den Kaufpreis lt. Punkt III. in Höhe des einvernehmlich bestimmten Betrages von (anteilig) S 2,700.000 erzielt wurde, so ist damit das Rechtsgeschäft (maßgebliche Verpflichtungsgeschäft) rechtswirksam zustandegekommen und ist der Erblasserin – neben dem damit entstandenen Übereignungsanspruch auf Seiten der Käufer – ein Anspruch/Forderung auf Zahlung der betragsmäßig bestimmten Geldsumme entstanden. Dieser Forderungsanspruch, der auf den nominalen Kaufpreis gerichtet ist, hat zweifelsohne an dem kurz darauf folgenden Todestag der Erblasserin am 22. Juli 2000, auf welchen Zeitpunkt nach obgenannten Bestimmungen des ErbStG als allein maßgebenden Stichtag abzustellen ist, unverändert bestanden. Demgegenüber kann – entgegen der Ansicht des Bw – die im 3. Absatz des Vertragspunktes III. getroffene Vereinbarung, der Kaufpreis sei Zug um Zug mit der unter Pkt. IV. bestimmten Übergabe der Liegenschaft erst am 1. Oktober 2000 an einen Treuhänder zu entrichten, nicht dahin ausgelegt werden, dass vertraglich als Gegenleistung "dezidiert" die Leistung eines endbesteuerten Vermögenswertes vereinbart worden bzw. mit Abschluss des Vertrages eine Forderung auf Zahlung eines auf dem Treuhandkonto endbesteuert erliegenden Vermögens entstanden sei. Zum Einen ist daraus erkenntlich, dass die Käufer ihrer Verpflichtung entsprechend "den Kaufpreis" und sohin den bestimmten Bargelbbetrag S 2,7 Mio., diesfalls an den Vertragsverfasser, zu entrichten hatten; andererseits ist nicht zu übersehen, dass es sich hierbei in Zusammenhalt mit Vertragspunkt IV. um die Regelung der Abwicklung des auf den späteren Fälligkeitszeitpunkt



(1. Oktober 2000) aufgeschobenen Erfüllungsgeschäftes handelt. Die in diesem Rahmen sohin festgelegte Entrichtung des Kaufpreises in Form der Zahlung an den Treuhänder und dessen Beauftragung, den Treuhanderlag fruchtbringend anzulegen, stellt vielmehr eine in der Praxis – wohl vorwiegend zum Schutz der Käufer – laufend gehandhabte bloße Modalität der Abwicklung des Kaufgeschäftes dar, die eben nicht – wie der Bw vermeint – dahin umgedeutet werden kann, dass als Gegenleistung die Käufer zur Entrichtung eines endbesteuerten Vermögenswertes verpflichtet worden seien und damit etwa eine zum Todestag der Erblasserin bestehende Forderung auf einen endbesteuerten Vermögenswert bestanden habe.

Den weiteren – durch Beibringung von Kontoauszügen erwiesenen – Umständen, dass die Käufer fristgerecht bei Fälligkeit (2./3. Oktober 2000) der Zahlung nachgekommen seien, dass der Treuhanderlag auf einem endbesteuerten Konto des Treuhänders erfolgte und schließlich am 27. März 2001 der Guthabensbetrag nach Abzug der KEST wiederum auf ein endbesteuertes Konto des Bw überwiesen worden sei und folglich den Bereich des endbesteuerten Kapitals nie verlassen habe, kommt zufolge des in § 18 normierten Stichtagsprinzips keinerlei Bedeutung zu. **Nach** dem Stichtag liegende Wertänderungen sowie Änderungen im Umfang des Erwerbes bzw. in der Zusammensetzung des Nachlassvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind – wie oben dargelegt - bei der Erbschaftsbesteuerung nicht zu berücksichtigen.

Auch nach der begehrten Befreiungsbestimmung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der auf den Gegenstandsfall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 42/2000 sind u. a. von der Erbschaftsteuer 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. Anders ausgedrückt: Voraussetzung für die genannte Steuerbefreiung ist, 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 sohin unter endbesteuertem Vermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ausschließlich **konkretes, dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zuzurechnendes Vermögen** zu verstehen (siehe VwGH vom 17.12.1998, 98/16/0363; vom 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.

Selbst dann, wenn man den Treuhanderlag aufgrund der Treuhandschaft der Erblasserin zurechnen wollte, steht aber fest, dass nach der Sachlage dieser Vermögenswert erst einige Monate nach dem Todesfall Zug um Zug mit der Übergabe der Liegenschaft mit Einzahlung auf das Treuhandkonto entstanden ist; erst ab diesem Zeitpunkt kann überhaupt von endbesteuertem Vermögen gesprochen werden. Zum Todestag war somit jedenfalls kein konkret *bestehendes* endbesteuertes Vermögen, dessen Erträge bereits zum Todestag der Kapitalertragsteuer unterlagen, vorhanden und konnte damit nicht an den Bw durch Erbanfall übergehen. Demgemäß kann die beantragte Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht zum Tragen kommen. Daran vermag auch die vom Bw zitierte VfGH-Judikatur (Erk. vom 12.10.1998, G 170/96, und vom 25.2.1999, B 128/97) insofern nichts zu ändern, als dort zwar ausgesprochen wurde, dass "die Befreiung gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen zur Geltung kommen muss (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung zur Gänze)", dies jedoch abgestellt auf den gesamten – im Gegenstandsfall in Bezug auf den Kaufpreis nicht vorliegenden - **Anfall** an endbesteuertem Vermögen.

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

Innsbruck, 13. Juni 2003