



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 € 2.053,28
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb
in Höhe von € 51.332,00.

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach R., verstorben am 7. Mai 2001, wurde der Nachlass auf Grund des Testamentes vom 27. März 1984 und 26. April 1998 zur Gänze der Gattin des Erblassers, Frau D. als Alleinerbin eingewantwortet.

Die beiden erbl. Töchter, Frau S. (Berufungswerberin, Bw.) G. waren pflichtteilsberechtigt.

Die Bw. erhielt lt. Pflichtteilsübereinkommen vom 20. Juni 2002 als Abfindung ihrer Pflichtteilsansprüche von der Erbin ein auf den Namen „S.“ lautendes Namensspargbuch mit einer Einlage von € 218.018,50.

Weiters nahm das Verlassenschaftsgericht mit Beschluss vom 1. August 2002 die Erklärung der erbl. Tochter G. den Pflichtteilsanspruch mit der erbl. Witwe außergerichtlich zu regeln zur Kenntnis.

Lt. an den Gerichtskommissär gerichteter Mitteilung des steuerlichen Vertreters der Erbin und der Pflichtteilsberechtigten vom 21. November 2002 erhielt G. einen Abfindungsbetrag von € 122.817,09.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 16. Dezember 2002 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) gegenüber der Bw. für den „*Erwerb von Todes wegen nach R*“ ausgehend vom Abfindungsbetrag von € 218.018,50 (S 2.999.999,97) Erbschaftssteuer in Höhe von € 17.266,99 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung machte die Bw. eine Erbschaftssteuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG einerseits mit der Begründung, die Pflichtteilsabgeltung sei mit einem Sparbuch erfolgt, geltend. Andererseits meinte die Bw., es gehe die von der Erbin nicht verbrauchte Steuerbefreiung auf die Pflichtteilsberechtigte über.

Diese Berufung wurde vom FAG mit der Begründung abgewiesen, zur Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG sei es erforderlich, dass die endbesteuerten Vermögenswerte dem Erblasser zuzurechnen waren.

Im gegenständlichen Fall hätten aber die Sparbücher auf die erbl. Witwe gelaute.

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

Im Rahmen des am 19. Mai 2006 dazu stattgefundenen Erörterungsgespräches bzw. in einem ergänzenden Schreiben vom 6.6.2006 erklärte die Bw. eine gesonderte Erbschaftssteuerbefreiung für die Abgeltung des Pflichtteilsanspruches in Form eines Sparbuches nicht mehr weiter geltend zu machen. Den Anspruch auf eine allenfalls anteilig auf sie entfallende Erbschaftssteuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG aus einem Überhang der von der Erbin nicht verbrauchten Befreiung von endbesteuertem Vermögen hielt die Bw. unter Bezugnahme auf die Berufung im Erbschaftssteuerverfahren der Erbin aufrecht.

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

Im Erbschaftssteuerverfahren der Erbin war im Wesentlichen strittig, ob der Erblasser gegenüber der erbl. Witwe eine Forderung in Höhe von S 4.500.000,00 (Veräußerungserlös von S 6.000.000,00 abzüglich darauf entfallender Einkommensteuer mit dem halben Steuersatz von 25%) aus der Veräußerung von Vermögen hatte, welches die Erbin auf Grund einer Vollmacht vom 19. Februar 2001 im Namen und auf Rechnung des Erblassers zu dessen Lebzeiten veräußerte, oder ob die Erbin den Veräußerungserlös auf Rechnung des Erblassers neben eigenem Vermögen auf vier, auf den Namen der Erbin lautenden Sparbücher veranlagt

hatte und dem Erblasser ein zum Zeitpunkt seines Todes auf diesen Sparbüchern gelegenes, der Endbesteuerung unterlegenes Sparguthaben in Höhe von S 6.000.000,00 samt Erträgen zuzurechnen war, und ob für dieses Vermögen die Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zukommt.

Der unabhängige Finanzsenat folgte mit Berufungsentscheidung vom 16. Februar 2007, RV/0381-W/03, der Ansicht der Erbin, berücksichtigte auch die auf den Veräußerungserlös zurückzuführende Einkommensteuernachzahlung als Nachlasspassivum und stellte abweichend von den Feststellungen des FAG einen Reinnachlass von S 8.429.056,87 und einen Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von S 7.277.471,58 fest.

Die Berufungsentscheidung vom 16. Februar 2007, begründete der unabhängige Finanzsenat im Wesentlichen wie folgt:

„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 eine 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 Namensspargbücher (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 Erblassers, 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 Erblassers 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. 802/4585 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.“

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.

Die Steuerschuld entsteht für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches auf Grund des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

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).

Entsprechend dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 25.2.1999, B 128/97 hat die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung zu kommen.

Es ist eine Auslegung zu wählen, die im Ergebnis den Nachlass in jenem Umfang steuerfrei belässt, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht.

Da vom Nachlass auszugehen ist und es nicht von der zufälligen erbrechtlichen Lage abhängen darf, ob endbesteuertes Vermögen auch tatsächlich erbschaftssteuerfrei bleibt, haben die dem Erben zukommenden persönlichen und sachlichen Befreiungen bei der Ermittlung des überschießenden Steuervorteils außer Ansatz zu bleiben.

Der überschießende Steuervorteil errechnet sich entsprechend der an die Erbin ergangenen Berufungsentscheidung wie folgt:

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 (€ 257.146,62)

Im gegebenen Fall erfolgte die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches durch das Pflichtteilsübereinkommen vom 20. Juni 2002.

Der Bw. zukommende Teil des überschießenden Steuervorteils ergibt sich aus dem Verhältnis ihres geltend gemachten Pflichtteilsanspruches zur Summe der geltend gemachten Pflichtteilsansprüche und berechnet sich daher wie folgt:

€ 257.146,62 x	€ 218.018,50	= € 164.486,11
	€ 340.835,59	

Die Erbschaftssteuer berechnet sich daher wie folgt:

geltend gemachter Pflichtteilsanspruch	€ 218.018,50
frei gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	€ 164.486,11
frei gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG	€ 2.200,00
steuerpflichtiger Erwerb	€ 51.332,39

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb
in Höhe von € 51.332,00 = € 2.053,28

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Februar 2007