

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Johann Jungwirth in der Beschwerdesache A. B., Adr., vertreten durch Dr. Gernot Aigner, Im Ort 2, 3353 Biberbach, über die Beschwerde vom 23. Oktober 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23. September 2013, ErfNr. 1/2003, betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahren vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bzw. Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAG) lt. vorgelegtem Erbschaftssteuerakt, ErfNr. 1/2003

Lt. vorliegender Aktenlage erlangte das FAG auf Grund einer Mitteilung der Versicherung vom xx. Oktober 2003, eingelangt beim FAG am 24. Oktober 2003, Kenntnis von einem Anspruch der Beschwerdeführerin (Bf.) aus einer von ihrem am xx. Juni 2003 verstorbenen Gatten zu ihren Gunsten abgeschlossenen Lebensversicherung und erlangte damit erstmalig Kenntnis vom hier gegenständlichen Erwerb von Todes wegen.

Der Nachlass wurde lt. dem im Erbschaftsteuerakt einliegenden Auszug aus dem Bemessungsakt auf Grund des Testamento vom 7. September 1999 dem erbl. Sohn Mag. C. B. zur Gänze eingeantwortet.

Mit diesem Testament bzw. Nachträgen dazu setzte der Erblasser zu Gunsten der Bf. neben anderen Vermögenswerten 50% der ihm gehörigen Goldmünzen und 20% vorhandener Bank- und Geldguthaben als Vermächtnis aus.

Der Erblasser war lt. dem unter der GZ 1 A 1/03 vor dem Bezirksgericht XB. geführten Verlassenschaftsverfahren österreichischer Staatsbürger und zuletzt ebenso wie der Erbe und die Bf. im Inland wohnhaft.

Im Zuge einer im Jahr 2008 stattgefundenen Außenprüfung stellte das FAG den nach Abzug aller Freibeträge verbleibenden steuerpflichtigen Erwerb der Bf. gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG einschließlich Vorschenkungen mit € 388.987,86 fest und setzte die

Erbschaftssteuer gegenüber der Bf. nach Abzug der Steuer für die früheren Erwerbe mit Bescheid vom 9. Juli 2008 mit € 38.782,62 fest.

Mit Selbstanzeige vom 17. Mai 2013 erklärte der steuerliche Vertreter der Bf. im Namen und Auftrag der Bf., dass der Erblasser aus versteuertem Einkommen Gelder in der Schweiz veranlagt habe. Nach dem Tod des Ehemannes am xx. Juni 2003 sei das Kapitalvermögen letztwillig auf die Bf. übergegangen, die ab diesem Zeitpunkt über dieses Vermögen disponiert bzw. den Vermögensverwalter beauftragt habe, diese Aufgabe wahrzunehmen.

Im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens seien der in einem Safe der Schweizer Bank UBS lagernder Goldbestand im Wert von € 263.106,35 sowie auf Depots bei den Schweizer Banken UBS und Credite Suisse befindlichen Kapitalvermögen im Wert von € 514.358,43 (UBS) und € 167.903,96 (Credite Suisse) nicht zur Erbschaftssteuer erklärt worden.

Auf Grund der in § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG verankerten Steuerbefreiung betrage der Wert des Erwerbes der Bf. vom Erblasser € 263.106,35.

Das in der Schweiz befindliche Kapitalvermögen sei in Folge der Kapitalverkehrsfreiheit von der Steuerbefreiung erfasst, auch wenn hier ein Sachverhalt vor dem 21. August 2003 verwirklicht worden sei.

Es sei nicht von Bedeutung, ob für die Erträge daraus in eine Einkommensteuererklärung aufgenommen worden seien und ob die darauf entfallende Einkommensteuer entrichtet worden sei. Maßgeblich sei nur, dass sie Erträge des ausländischen Vermögens zu Einkünften führen, die unter § 37 Abs. 8 EStG idF vor BBG 2011 zu subsumieren seien.

Im weiteren Verfahren erklärte die Bf., dass nach dem Willen des Erblassers im Testament bzw. im Nachtrag dazu nur über das in Österreich offen gelegte Vermögen eine Verteilungsanordnung getroffen werden sollte, nicht jedoch über das in der Schweiz gelegene bislang nicht deklarierte Vermögen. Dieses sollte nach dem Willen des Erblassers ausschließlich auf die Bf. übergehen. Um einen solchen Übergang zu ermöglichen sei die Bf. bereits zu Lebzeiten als wirtschaftlich Berechtigte geführt worden. Auch sei diese Übertragung auf den Todesfall von den Kindern (dh. von den anderen Erben) des Erblassers anerkannt und nicht beanstandet worden.

Dazu legte die Bf. mit weiterer Eingabe vom 13. August 2013 eine von Erben und der Bf. unterfertigte Erklärung vor, wonach der Erblasser vor seinem Ableben mündlich und ernstlich verfügt habe, dass die in der Schweiz befindlichen Vermögenswerte nach seinem Tod ausschließlich auf die Bf. übergehen sollen und der Erbe dieses Vermächtnis trotz Formunwirksamkeit unmittelbar mit dem Ableben des Erblasser anerkannt und das in der Schweiz befindliche Vermögen in Erfüllung des Willens des Erblassers tatsächlich der Witwe übertragen bzw. überlassen habe. Die Übertragung der in der Schweiz befindlichen Vermögenswerte auf Frau A. B. sei somit unter Beachtung und Anerkennung des erblasserischen Willens durch Herrn Mag. C. B. jun. als Erbe einerseits und Frau A. B. als Begünstigte andererseits erfolgt.

In der Folge nahm das FAG in der Erbschaftssteuersache der Bf. betreffend den Erwerb von Todes wegen nach ihrem Gatten das Verfahren mit Bescheid vom 23. September 2013, zugestellt am 27. September 2013, wieder auf, hob den Erbschaftssteuerbescheid vom 9. Juli 2008 wieder auf und setzte in einem die Erbschaftssteuer gegenüber der Bf. nach Abzug der Steuer für die früheren Erwerbe mit € 150.515,60 fest.

Die Wiederaufnahme begründete das FAG mit in Folge der Selbstanzeige neu hervorgekommenen Tatsachen. Dabei ging das FAG von einer Hinterziehung der Erbschaftssteuer für den mit der Selbstanzeige erklärten Erwerb der in der Schweiz gelegenen Vermögenswerte und von einer Verjährungsfrist von zehn Jahren aus.

Die Feststellung der Hinterziehung begründete das FAG damit, dass es sich bei den nachträglich bekanntgegebenen ausländischen Vermögen um beträchtliche Werte handle, die verwaltet werden mussten und betreffend derer Verfügungen und Dispositionen seit dem Vermögensanfall im Jahr 2003 erforderlich gewesen seien. Es sei davon auszugehen, dass die Bf. gewusst habe, dass diese Vermögenswerte nicht vollständig im Zuge des Erbschaftssteuerverfahrens angegeben worden seien und dass sie es zumindest für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen habe, dass dadurch Steuern hinterzogen würden. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung sei regelmäßig anzunehmen, dass derjenige, dem ein größeres Vermögen übertragen werde, auch von der potentiellen Steuerpflicht wüsste.

Im Rahmen der Neufestsetzung der Erbschaftssteuer ging das FAG entsprechend der Erklärung der Bf. und des Erben von einen Anwendungsfall des § 9 ErbStG und somit von einem Vermächtnis der gesamten in der Schweiz gelegenen Vermögenswerte des Erblassers zu Gunsten der Bf. aus.

Den steuerpflichtigen Erwerb der Bf. gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG einschließlich Vorschenkungen stellte das FAG nunmehr mit € 1.255.264,23 (Erwerb lt. aufgehobenem Bescheid € 388.987,86 zuzüglich nachträglich erklärtem Vermögen € 945.368,74 abzüglich einem Freibetrag gemäß § 15. Abs. 1 Z 17 dritter Teilstich ErbStG) fest.

Den Freibetrag nach § 15. Abs. 1 Z 17 dritter Teilstich ErbStG gewährte das FAG in Folge der Feststellung, dass das sich im Depot UBS Aktienanteile unter 1% des Nennkapitals der jeweiligen Aktiengesellschaft mit einem Gesamtwert von € 79.092,37 befanden.

Eine Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG gewährte das FAG für das im Ausland gelegene Kapitalvermögen mit der Begründung, dass die entsprechende Bestimmung erst seit dem 21. August 2003 gültig sei, nicht.

In der ausschließlich gegen den neuen Sachbescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung meinte die Bf., dass richtigerweise nur der Wert des Goldbestandes iHv € 263.106,35 bei der Berechnung der Erbschaftssteuer berücksichtigt werden dürfe und beantragte die Erbschaftssteuer mit € 65.093,34 festzusetzen.

Dies begründete die Bf. im Wesentlichen damit, dass nach der ab dem 21.8.2003 geltenden Fassung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG Erwerbe von Todes

wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 EStG unterliegen, von der Erbschaftssteuer befreit seien. Nach einem Erlass des BMF vom 16.11.2005 sei es für die Steuerbefreiung nach § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG nicht maßgeblich, wann diese Erträge zugeflossen seien. Auch sei nicht von Bedeutung, ob sie in eine Einkommensteuererklärung aufgenommen worden und ob die darauf entfallende Einkommensteuer tatsächlich entrichtet worden sei. Maßgeblich sei nur, dass die Erträge des ausländischen Vermögens zu Einkünften führen, die unter § 37 Abs 8 EStG idF vor BBG 2011 zu subsumieren waren. Zudem knüpfe die Bestimmung die Befreiung bei Forderungswertpapieren an den Umstand, dass diese bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden. Die beiden zuletzt genannten Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall jedenfalls erfüllt. So seien auch von der Erbin Erträge beim zuständigen Finanzamt in XB. erklärt, die nach § 37 Abs. 8 EStG der Besteuerung unterliegen. Zudem seien auch alle auf den beiden Depots befindlichen Wertpapiere öffentlich begeben worden.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG idF ab dem 21. August 2003 sei zwar nur auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 20. August 2003 verwirklicht worden seien. Allerdings gebiete eine gleichheits- und unionsrechtliche Auslegung, diese Bestimmung auch auf Sachverhalte vor diesem Zeitpunkt anzuwenden, um eine Benachteiligung ausländischen Kapitalvermögens zu vermeiden. Dieses Ziel, dh. die Gleichbehandlung von in- und ausländischem Kapitalvermögen, habe der Gesetzgeber explizit als Grund für die Neuregelung (durch das BBG 2003, BGBI I 71/2003) angeführt (vgl ErläutRV 59 BlgNR XXII. GP ad S 15 ErbStG).

Die Berufung wurde vom FAG dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Da diese Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Verfahren vor den Bundesfinanzgericht:

In Folge eines tel. Ersuchens des Bundesfinanzgerichtes beim steuerlichen Vertreter der Bf. unter Hinweis auf die Übergangsbestimmungen zu § 37 Abs. 8 EStG und auf UFS 8.2.2010, RV/0363-W/05 um detaillierte Angaben zum übertragenen Vermögen und zur Nachversteuerung erklärte die Bf. auszugsweise Folgendes:

“...

Vorab möchte ich festhalten, dass für den Ehemann von Frau B., Herrn C. B., aus Vereinfachungsgründen keine Selbstanzeige für den Zeitraum 1. Jänner bis xx. Juni 2003 abgegeben wurde, sondern die in diesem Zeitraum erzielten Erträge bereits bei Frau B. erklärt und nach Maßgabe des § 37 Abs. 8 EStG auch besteuert wurden (vgl hiezu Beilage./I).

1) Betroffenes Kapitalvermögen

Auf den beiden Depots der Schweizer Banken UBS (...) und Credit Suisse (...) befand sich Kapitalvermögen iHv 682.262,39 EUR (mangels vorhandener Werte zu 22.6.2003 wurden die Werte und der Bestand zum 31.12.2003 angegeben (vgl hiezu Beilage./II).

Depotvermögen UBS 514.358,43 EUR

Depotvermögen Credit Suisse 167.903,96 EUR

Von diesem Betrag ist der Wert der Aktien iHV 79.092,37 EUR abzuziehen, da diese nach Maßgabe des dritten Teilstriches des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG befreit waren.

Der Differenzbetrag von 603.170,02 EUR lässt sich auf folgendes Kapitalvermögen aufteilen:

	ISIN	Anteile/Nominale	Marktwert CHF	Marktwert EUR
1. Bankeinlagen			1.929,34	1.238,42
2. Anleihen				
Swiss Life Finance Ltd 1998-2005	CH0008837616	20.000	19.850,00	12.741,51
3. Genusscheine				
Rocche (Substanzgenussrechte)	CH0012032048	500	62.375,00	40.037,87
4. Anteile an Investmentfonds				
UBS MMF Fund -CHF	LU0033502740	334,21	374.392,00	240.318,38
UBS Strategy Funds	LU0039343222	160	240.657,00	154.475,26
Credit Suisse MMF CHF	LU0049017204	65	44.196,75	28.369,44
Tweedy Browne International Value Fund CHF Class C	LU0076398725	7.500	145.125,00	93.154,25
Tweedy Browne USA Value Fund CHF Class A	LU0076398485	200	30.875,20	19.818,47
Mutual Benefits Offshore Fund Ltd Class B	VGG6356S1083	150	19.601,29	12.581,87
5. Metallkonto (Gold in CHF)			677,00	434,56
			939.678,58	603.170,02

Unstrittig ist das Metallkonto iHv 434,56 EUR nicht von der Befreiung des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG umfasst. Zudem dürften auch die Genussscheine an Rocche (Marktwert 40.037,87 EUR) nicht befreit sein, da es sich um so genannte Substanzgenussrechte handelt (so Dorazil/Taucher, ErbStG, § 15 Pkt 20.6 a)).

2) Umfang der Steuerbefreiung des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG idF vor BBG 2003

Nach § 15 Abs 1 Z 17 erster TS ErbStG idF vor BBG 2003 waren folgende Erwerbe von Todes wegen von der Erbschaftsteuer befreit:

- von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBI. Nr. 12/1993, unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei der Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;

Wesentlich erscheint daher, zunächst den Anwendungsbereich des § 97 EStG idF BGBI 12/1993 und des § 93 EStG idF BGBI 12/1993 darzulegen. Die Bestimmungen lauteten wie folgt:

§ 97. (1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3, die
 1. der Kapitalertragsteuer unterliegen und
 2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören, gilt als durch den Steuerabzug abgegolten....

(2) Die Einkommensteuer für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die
 1. nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen und
 2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, gilt durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten. Der Steuerpflichtige muß dazu

der kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3.

§ 93.

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsführung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

- 3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Banken gelten auch von Banken treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.
- b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.
- (3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus
 1. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieft und nach dem 31. Dezember 1983 in Schillingwährung begeben wurden,
 2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieft und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schillingwährung begeben wurden,
 3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen und
 4. Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie aus vergleichbaren Anteilsrechten an vergleichbaren ausländischen Kapitalanlagefonds, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3 und aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2 und 3 bestehen.

Unter die Steuerabgeltung fallen daher (ausführlich hiezu Dorozil/Taucher ErbStG, § 15 Pkt 20.2 c) ff)

- Zinsen aus Geldeinlagen bei Banken

- Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren (Forderungswertpapiere sind Wertpapiere, die keine Anteilsrechte, sondern Forderungsrechte verbrieften, wie zB Schuldverschreibungen usw)
- Anteilscheine an in- und ausländischen Investmentfonds (vgl zu ausländischen Investmentfondsanteilen ua UFS RV/3152-W/02)

Nach dem ersten TS des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG ist aber auch der Erwerb von vergleichbarem Kapitalvermögen befreit, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gem § 37 Abs 8 EStG unterlegen sind. Das BMF hat diesbezüglich in einem Erlass vom 16.11.2005 festgehalten, dass es für die Steuerbefreiung nach § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG nicht darauf ankommt, wann diese Erträge zugeflossen sind. Auch wäre es nicht von Bedeutung, ob sie in eine Einkommensteuererklärung aufgenommen wurden und ob die darauf entfallende Einkommensteuer tatsächlich entrichtet wurde. Nach dieser Auffassung wäre nur maßgeblich, dass die Erträge des ausländischen Vermögens zu Einkünften führen, die grundsätzlich unter § 37 Abs 8 EStG zu subsumieren wären.

Nach § 37 Abs 8 EStG unterlagen folgende Kapitalerträge dem besonderen Steuersatz des § 37 (bei Zufluss nach dem 31. März 2003; § 124b Z 83 EStG).

1. Der Sondergewinn im Sinne des § 11 Abs. 1.
2. Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.
3. Nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie des § 93 Abs. 3.
4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen.

5. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Immobilienfonds gemäß § 42 Abs. 1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes.

Bei den unter Punkt 1) angeführten Kapitalmarktprodukten (mit Ausnahme des Metallkontos und der Genussscheine an Rocche) handelt es sich zweifelsohne um vergleichbares Kapitalvermögen, dessen Erträge nach § 37 Abs 8 EStG steuerpflichtig waren und nach Maßgabe dieser Bestimmung auch besteuert wurden (siehe Beilage. / I). Bei entsprechendem Inlandsbezug waren die Erträge nach Maßgabe des Abs 2 Z 3 und des Abs 3 des § 93 EStG kapitalertragsteuerpflichtig gewesen und hätte dieser KEST-Abzug endbesteuert gewirkt. Dies hätte zur Folge gehabt, dass das zu den Erträgen geführte Kapitalvermögen von der Erbschaftssteuer befreit gewesen wäre. Konkret wären die Zinsen aus Geldeinlagen und die Zinsen aus den Anleihen (Forderungswertpapiere) unter § 93 Abs 2 Z 3 und Abs 3 Z 1 EStG gefallen und bitten die Erträge aus ausländischen Investmentfonds zur KEST-Pflicht nach § 93 Abs 3 Z 4 EStG geführt.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass mit Ausnahme des Metallkontos und der Genussscheine an Rocche auch das in der Schweiz befindliche Kapitalvermögen iHv 562,697,59 EUR (603.170,02 EUR - 434,56 - 40.037,87 EUR) von der Steuerbefreiung des § 15 Abs 1 Z 17 1. TS ErbStG umfasst ist.

...“

Diesem Schreiben ist ua. eine Kopie des in Folge einer Wiederaufnahme ergangenen Einkommensteuerbescheides 2003 der Bf. vom 13. Dezember 2013 sowie eine „Berechnung A. B. CS + UBS 2003“ beigelegt, aus denen hervorgeht, dass mit dem Bescheid vom 13. Dezember 2013 gegenüber der Bf. für das Jahr 2003 eine Steuer von Kapitalerträgen aus ausländischen Kapitalanlagen im Ausmaß von 25% einer Summe ordentlicher Erträge von € 13.943,48 festgesetzt worden ist.

Dazu erging seitens des Bundesfinanzgerichtes unter Beilage einer Kopie der oa. Ergänzung der Beschwerde vom 28. August 2017 folgender Vorhalt an das FAG, welcher auch der Bf. zur Kenntnis gebracht worden ist:

„Im gegebenen Fall ist der Erblasser am xx. Juni 2003 verstorben und es sind die erbl. Vermögenswerte der Beschwerdeführerin (Bf.) in Folge Anerkennung des erblasserischen Willens durch den Erben im Vermächtniswege zugekommen.“

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der zum Todestag gültigen Fassung bleibt Folgendes steuerfrei:

„Erwerbe von Todes wegen

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

- von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes I.a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I;

- von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.“

Erst mit dem am 20. August 2003 kundgemachten Budgetbegleitgesetz 2003 wurde § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG dahingehend geändert, das neben dem bis dahin nach dieser Bestimmung steuerfreien Erwerb von Kapitalvermögen auch der Erwerb von dazu vergleichbarem Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen, steuerfrei bleibt.

Die besondere Besteuerung von Erträgen von Kapitalvermögen nach § 37 Abs. 8 EStG wurde ebenfalls erst mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 eingeführt, ist jedoch gemäß § 124b Z 83 EStG bereits erstmals für Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31. März 2003 zufließen.

Die Ausweitung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG durch das Budgetbegleitgesetz 2003 wurde erst am 21. August 2003 wirksam.

Im Abgabenrecht gilt der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben, sodass die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches geltende Rechtslage heranzuziehen ist (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 1 ErbStG). Die Wirkung einer Gesetzesänderung vermag Sachverhalte, die vor dem In Kraft Treten eines neuen Gesetzes verwirklicht worden sind, nicht zu ergreifen, es sei denn, der Gesetzgeber ordnet die Rückwirkung auf in der Vergangenheit liegende Fälle ausdrücklich an (vgl die in Fellner, wie oben, in Rz 3 zu § 1 ErbStG referierte VwGH Judikatur).

Demnach hat § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geänderten Fassung iV. mit § 37 Abs. 8 EStG für den gegenständlichen Erwerbe von Todes wegen noch keine Geltung und kann daher auch nicht auf Grund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes bzw. hier noch des Gemeinschaftsrechtes herangezogen werden. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Art. 46 Z 2 (§15 Abs. 1 Z 17 ErbStG) des Budgetbegleitgesetz 2003 wird in Bezug auf § 37 Abs. 8 EStG zwar ausgeführt, dass diese Neuerungen EU-rechtlich geboten seien, die Ausweitung der Erbschaftssteuerbefreiung wurde jedoch erst mit 21. August 2003 wirksam. Dazu ist aber auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1995, 95/10/0081 hinzuweisen, wonach ein innerstaatliches Gesetz, das für einen konkreten Fall nicht anwendbar ist, auch im Wege des "Anwendungsvorranges" von Gemeinschaftsrecht nicht anwendbar werden könne. Unter Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes könne nicht verstanden werden, dass innerstaatliches Recht über seinen sachlichen oder zeitlichen Geltungsbereich hinaus anzuwenden wäre. Dies liefe auf eine Anwendung von innerstaatlichem Recht hinaus, dass so nicht gesetzt wurde; ein solches Ergebnis könne auch im Falle des Anwendungsvorranges vom Gemeinschaftsrecht nicht gewonnen werden.

Die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG idF des Budgetbegleitgesetz 2003 scheint demnach für den gegenständlichen Fall ausgeschlossen, zumal diesbezüglich keine Rückwirkung bestimmt wurde.

Fraglich ist jedoch, wie § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG in der zum Todestag geltenden Fassung im Hinblick auf die Tatsache, dass die besonderen Besteuerungsbestimmungen des § 37 Abs. 8 EStG bereits vor dem Todestag in Geltung waren, unions- bzw. hier noch gemeinschaftsrechtskonform auszulegen ist.

Ungeachtet dessen stellt sich zuerst die Frage, ob es sich bei den hier strittigen ausländischen bzw. im Ausland gelegenen Vermögenswerten überhaupt um

"vergleichbares Kapitalvermögen" handelt, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterlagen.

Diesbezüglich wird das FAGVG, wie tel. besprochen, nunmehr ersucht, unter Wiedervorlage des Bemessungsaktes innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens darzulegen, welche der gegenständlichen ausländischen bzw. im Ausland gelegenen Vermögenswerte nach dem Kenntnisstand des FAGVG mit Kapitalvermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG in der zum Todestag geltenden Fassung vergleichbar sind.“

Dazu erklärte das FAG Folgendes:

„Die Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG wurde mit Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl. I 2003/71 auf „vergleichbares Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des EStG 1988 unterliegen“ erweitert und ist ab 21.8.2003 anzuwenden.

Diese erweiterte Befreiung gilt nach den gesetzlichen Bestimmungen für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden.

Bei Zutreffen dieser Voraussetzung und Todestag ab 21.8.2003 wäre das Auslandsvermögen - wie in der Stellungnahme der Bf dargestellt - gemäß § 15(1)17 ErbStG steuerfrei.

Die Frage, ob es sich bei den strittigen ausländischen Vermögenswerten um „vergleichbares Kapitalvermögen“ handelt, wurde zumindest von einkommensteuerrechtlicher Seite dadurch beantwortet, dass im Einkommenssteuerbescheid diese Vermögenswerte der ESt unterzogen wurden. Es ist daher davon auszugehen, dass bei Todestag ab 21.8.2003 auf Grund der erweiterten Befreiungsbestimmung die ausländischen Vermögenswerte gemäß § 15(1)17 ErbStG steuerfrei zu belassen wären.

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist der Erblasser jedoch vor dem 21.8.2003 verstorben, so dass die durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geänderte Fassung des § 15 Abs. 1 Z 17 auf gegenständlichen Fall nicht anwendbar ist.

Die Befreiung nach § 15(1)17 dritter Teilstrich wäre allerdings anwendbar, soweit das Fondsvermögen aus Aktien besteht und der Erblassers zu weniger als 1% am gesamten Nennkapital jeder einzelnen der zum Fondsvermögen gehörenden Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften beteiligt ist.

(Hinweis auf UFSW Vom 8.2.2010, RV/0362-W/05)

Die für Investmentfondsanteile ermittelten „Erbschaftssteuerwerte“ wurden vom BMF veröffentlicht. Berücksichtigt wurde bei diesen Erbschaftssteuerwerten der steuerfreie Anteil der im Fondsvermögen enthaltenen Vermögenswerte.

Für ausländische Anteile ist eine Abfrage auf der HP des BMF unter

<https://service.bmf.qv.at/Service/Allg/ivf/AusschErtr/start Auswahl.asp> möglich.
Diesbezüglich darf auf die im Bemessungsakt befindlichen Abfragen verwiesen werden.
Für den UBS (Lux) Strategy Fund — Fixed Income CHF B ergibt sich für das Veranlagungsjahr 2003 ein Erbschaftssteuerwert von € 1.017,11 pro Anteil, für den UBS (Lux) Money Market Fund CHF ein Erbschaftssteuerwert von € 765,00.
Für die übrigen Investmentfonds war die Abfrage negativ.“

Sachverhalt

Der am xx. Juni 2003 verstorbene C. B. war zuletzt in Österreich wohnhaft und österreichischer Staatsbürger.

Der Nachlass wurde dem in Österreich wohnhaften erbl. Sohn Mag. C. B. auf Grund des Testamentes vom 7. September 1999 zur Gänze eingeantwortet.

Die in Österreich wohnhafte Bf. war die Gattin des Erblassers und Vermächtnisnehmerin. Die Bf. erhielt neben anderen Vermögenswerten 50% der im Verlassenschaftsverfahren vor dem Bezirksgericht XB. als Vermögen des Erblassers ausgewiesenen Goldmünzen und 20% vorhandener Bank- und Geldguthaben im Vermächtniswege.

Neben dem im Verlassenschafts- sowie im Erbschaftssteuerverfahren offengelegten Vermögenswerte verfügte der Erblasser über einen in einem Safe der Schweizer Bank UBS lagernder Goldbestand im Wert von € 263.106,35 sowie auf Depots bei den Schweizer Banken UBS und Credite Suisse befindliches Kapitalvermögen im Wert von € 514.358,43 (UBS) und € 167.903,96 (Credite Suisse), im Detail wie oben dargestellt.

Der Erblasser wollte mit dem Testament bzw. in den Nachträgen dazu nur über das in Österreich offen gelegte Vermögen eine Verteilungsanordnung treffen, nicht jedoch über das in der Schweiz gelegene Vermögen. Dieses sollte nach dem Willen des Erblassers ausschließlich auf die Bf. übergehen. Um einen solchen Übergang zu ermöglichen wurde die Bf. bereits zu Lebzeiten als wirtschaftlich Berechtigte geführt.

Der Erblasser hat vor seinem Ableben mündlich und ernstlich verfügt, dass die in der Schweiz befindlichen Vermögenswerte nach seinem Tod ausschließlich auf die Bf. übergehen sollen und der Erbe hat dieses Vermächtnis trotz Formunwirksamkeit unmittelbar mit dem Ableben des Erblasser anerkannt und das in der Schweiz befindliche Vermögen in Erfüllung des Willens des Erblassers tatsächlich der Witwe übertragen bzw. überlassen.

Nach dem Tod ihres Ehemannes am xx. Juni 2003 ist das Kapitalvermögen tatsächlich auf die Bf. übergegangen, die ab diesem Zeitpunkt über dieses Vermögen disponiert bzw. den Vermögensverwalter beauftragt habe, diese Aufgabe wahrzunehmen.

Erstmals erlangte das FAG Kenntnis von einem Erwerb von Todes wegen der Bf. nach C. B. durch eine dort am 24. Oktober 2003 eingelangte Versicherungsmitteilung.

Vom Erwerb des in der Schweiz gelegenen Vermögens erlangte das FAG erst Kenntnis durch die oben dargestellte Selbstanzeige vom 17. Mai 2013.

Gegenüber dem für die Erhebung der Kapitalerträge zuständigen Finanzamt erfolgte betreffend die Kapitalerträge aus dem in der Schweiz gelegenen Vermögen keine Erklärung seitens des Erblassers bzw. des Erben und es erfolgte dementsprechend hinsichtlich dieser Kapitalerträge keine Festsetzung einer Einkommensteuer gegenüber dem Erblasser bzw. dem Erben.

Der Sachverhalt ergibt sich aus der vom FAG vorgelegten oben dargestellten Aktenlage sowie den Erklärungen der Bf.

Rechtslage und Erwägungen

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 und somit den Grundtatbestand für Erwerbe von Todes wegen, also "die Erbschaftssteuer", als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat allerdings in seinem Erkenntnis über die Aufhebung der Erbschaftssteuer entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG für das Inkrafttreten seiner Aufhebung eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt. Dies bedeutet gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§12 Abs. 1 ErbStG 1955) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG die Anlassfallwirkung ausgedehnt hat, weiterhin anzuwenden ist. Somit ist das Erbschaftssteuergesetz auf vorliegenden Fall noch anzuwenden.

Auf Grund des § 2 Abs. 1 ErbStG 1955 gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

ABSCHNITT I des Endbesteuerungsgesetzes in der hier maßgeblichen Fassung BGBI. Nr. 201/1996 lautet auszugsweise wie folgt:

Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigem Vermögen durch Abzug von Kapitalertragsteuer

§ 1. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Besteuerung

1. von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von

- a) Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,*
- b) Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponauszahlende Stelle im Inland befindet,*

...

2. des sonstigen Vermögens (§ 69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z 1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen die Steuern (Abs. 2) soweit diese Kapitalerträge nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen – mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. Für abzugsfreie Forderungswertpapiere ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im Wege der kuponauszahlenden Stelle ein Betrag in Höhe dieser Kapitalertragsteuer geleistet wird.

Unter die Steuerabgeltung fallen ab der Veranlagung 1996 Forderungswertpapiere im Sinne des § 93 Abs. 3 Z 1 bis 3 nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; dies gilt hinsichtlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von Todes wegen, wenn der Erblasser nach dem 31. Mai 1996 verstorben ist.

(2) Abs. 1 gilt hinsichtlich

1. Lit. a und b für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und Vermögensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1993 entstanden ist, sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer, wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 1992 verstorben ist.

2. Lit. c bis f für die Einkommensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1994 entstanden ist.

(3) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für natürliche Personen bei Kapitalerträgen im Sinne des Abs. 1 die Einkommensteuer, soweit die Kapitalerträge nach dem 31. Dezember 1993 zugeflossen sind, auch dann mit dem Kapitalertragsteuerabzug oder mit einem im Wege der kuponauszahlenden Stelle geleisteten Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer (Abs. 1 letzter Satz) abgegolten sind, wenn sie zu den Betriebseinnahmen gehören.

(4) Die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs. 1 ist mit einem einheitlichen Satz festzusetzen. Sie darf nicht weniger als 20% und nicht mehr als die Hälfte des für das betreffende Jahr bei der Einkommensteuer geltenden höchsten Steuersatzes betragen.

(5) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die einbehaltene Kapitalertragsteuer insoweit erstattet wird, als sich aus der Anwendung des für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) jeweils geltenden Steuertarifs auf das Einkommen eine niedrigere Steuer ergäbe. Dabei ist das Ausmaß der Steuererstattung bei einem unterhaltsberechtigten Steuerpflichtigen um die steuerliche Abgeltung der Unterhaltsverpflichtungen zu kürzen. Ferner ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Erstattung der für 1993 ein behaltenen Kapitalertragsteuer der für 1994 geltende Einkommensteuertarif anzuwenden ist.“

§ 2. (1) 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.

(2) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge, die zu den Betriebseinnahmen gehören und für die eine Abgeltung der Einkommensteuer eintritt (§ 1 Abs. 3), bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988) Betriebsausgaben nicht berücksichtigt werden.

§ 3. Von den Maßnahmen im Sinne der §§ 1 und 2 bleiben unberührt:

1. Die Besteuerung von Einkünften und Vermögen, die nicht dieser Kapitalertragsteuer unterliegen.
2. Die Besteuerung von Erwerben von Todes wegen von Vermögen, aus dem keine Kapitalerträge im Sinne des § 1 fließen, sowie von Schenkungen unter Lebenden.

In Umsetzung dieses Bundesverfassungsgesetzes bleibt gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der zum Todestag gültigen Fassung Folgendes steuerfrei:

„Erwerbe von Todes wegen

- von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 12/1993, unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;
- von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes I.a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I;
- von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.“

Auf Grund es § 295a Abs. 1 BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Die Entscheidung über die Abänderung steht nach Abs. 2 leg.cit. der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des abzuändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Erst mit dem am 20. August 2003 kundgemachten Budgetbegleitgesetz 2003 wurde § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG dahingehend geändert, das neben dem bis dahin nach dieser Bestimmung steuerfreien Erwerb von Kapitalvermögen auch der

Erwerb von dazu vergleichbarem Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen, steuerfrei bleibt.

Die besondere Besteuerung von Erträgen von Kapitalvermögen nach § 37 Abs. 8 EStG (Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden (Z2) und nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie § 93 Abs. 3. 4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen (Z3)) wurde ebenfalls erst mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 eingeführt und ist gemäß § 124b Z 83 EStG erstmals für Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31. März 2003 zufließen.

Im Abgabenrecht gilt der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben, sodass die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches geltende Rechtslage heranzuziehen ist (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 1 ErbStG). Die Wirkung einer Gesetzesänderung vermag Sachverhalte, die vor dem Inkrafttreten eines neuen Gesetzes verwirklicht worden sind, nicht zu ergreifen, es sei denn, der Gesetzgeber ordnet die Rückwirkung auf in der Vergangenheit liegende Fälle ausdrücklich an (siehe die in Fellner, wie oben, in Rz 3 zu § 1 ErbStG referierte VwGH Judikatur).

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geänderten Fassung iV. mit § 37 Abs. 8 EStG hat für den gegenständlichen Erwerbe von Todes wegen keine Geltung und kann daher auch nicht auf Grund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes bzw. hier noch des Gemeinschaftsrechtes herangezogen werden. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Art. 46 Z 2 (§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG) des Budgetbegleitgesetzes 2003 wird in Bezug auf § 37 Abs. 8 EStG zwar ausgeführt, dass diese Neuerungen EU-rechtlich geboten seien, die Ausweitung der Erbschaftssteuerbefreiung wurde jedoch erst mit 21. August 2003 wirksam. Dazu ist aber auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1995, 95/10/0081 hinzuweisen, wonach ein innerstaatliches Gesetz, das für einen konkreten Fall nicht anwendbar ist, auch im Wege des "Anwendungsvorranges" von Gemeinschaftsrecht nicht anwendbar werden könne. Unter Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes könne nicht verstanden werden, dass innerstaatliches Recht über seinen sachlichen oder zeitlichen Geltungsbereich hinaus anzuwenden wäre. Dies liefe auf eine Anwendung von innerstaatlichem Recht hinaus, dass so nicht gesetzt wurde; ein solches Ergebnis könne auch im Falle des Anwendungsvorranges vom Gemeinschaftsrecht nicht gewonnen werden.

Eine der wesentlichen Voraussetzung für eine Befreiung von Kapitalvermögen nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG ist iV mit § 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz, dass dessen Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen 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 (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Rz 64 zu § 15 ErbStG).

Ungeachtet einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung ist zu beachten, dass auch nicht jegliches "inländisches" Kapitalvermögen von der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG erster Teilstich erfasst sind.

So fallen zB. nicht alle Investmentfonds unter die Befreiung. Weiters ist Kapitalvermögen, aus dem keine Erträge fließen, nicht von der Endbesteuerung erfasst. Auf § 3 Z 2 Endbesteuerungsgesetz wird hingewiesen. Auch zeigen die Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Z 12 (§ 97) des BGBl. Nr. 12/1993, mit welchem das Endbesteuerungsgesetz einfachesgesetzlich umgesetzt wurde, dass der Gesetzgeber nicht die Absicht hatte, Kapitalerträge, welche zu keiner Einkommensteuer führen, eine Abgeltungswirkung zukommen zu lassen. So ist in Bezug auf steuerbefreite Forderungswertpapiere ausgeführt, dass eine Option zum Steuerabzug nur bei jenen Forderungspapieren möglich ist, deren Kapitalerträge überhaupt der Einkommensteuer unterliegen.

Fraglich ist, ob im gegebenen Fall § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers gültigen Fassung iV mit § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993 unter Berücksichtigung des Vorranges des Gemeinschaftsrechtes anzuwenden ist.

Bei der Verweisung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstich ErbStG auf das Einkommensteuergesetz 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993, handelt es sich um eine "statische" Verweisung.

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

"§ 97. (1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3, die 1. der Kapitalertragsteuer unterliegen und 2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören, gilt als durch den Steuerabzug abgegolten.

(2) Die Einkommensteuer für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die

1. nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen und

2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, gilt durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten.

Der Steuerpflichtige muss dazu der kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3".

Der statische Verweis des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bezieht sich nicht nur auf § 97 EStG, sondern auch auf § 93 EStG auf welchen § 97 EStG weiter verweist (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern; Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 60 a zu § 15 ErbStG unter Hinweis auf VfGH 12.10.1998, G 170/96 und VfGH 25.2.1999, B 128/97).

§ 93 Abs. 1 bis 3 EStG in der zum Zeitpunkt der Erlassung des BGBl. I 12/1993 gültigen Fassung, BGBl I Nr. 400/1988 lautet wie folgt:

„§ 93. (1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

- 1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung*
b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, ausgenommen jene nach § 13 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.
c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.

2. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter.

- 3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Banken gelten auch von Banken treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.*
b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.

(3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus

- 1. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1983 in Schillingwährung begeben wurden,*
- 2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbrieften und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schillingwährung begeben wurden,*
- 3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen und*
- 4. Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie aus vergleichbaren Anteilsrechten an vergleichbaren ausländischen Kapitalanlagefonds, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3 und aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2 und 3 bestehen.*

Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponauszahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet".

Auf Grund des § 95 Abs. 4 EStG hat im Falle eines Steuerabzuges der zum Abzug Verpflichtete die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge abzuziehen.

Mit dem Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs. C-364/01 (Barbier) hat der EuGH klargestellt, das auch eine (erst künftige) Erbschaftssteuerbelastung zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs führen kann.

Da der vorliegende Erwerb von Todes wegen auch Kapitalvermögen umfasst, welches in der Schweiz, also einem Drittstaat, gelegen ist, und die Bestimmungen des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG den Erwerb eines solchen Vermögens gegenüber im Inland gelegenen Vermögen schlechter stellt, ist zu prüfen, ob eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vorliegt, und ob eine solche Beschränkung nach den Bestimmungen des Vertrages gerechtfertigt werden kann.

Nach ex-Artikel 56 EG (ex-Artikel 73b EG-V) waren Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten, soweit nicht die Vorbehalte des ex-Artikel 58 EG (ex-Artikel 73d EG-V) oder, im Verhältnis zu Drittstaaten, des ex-Artikel 57 EG (ex-Artikel 73c EG-V) Differenzierungen zuließen.

Ex-Artikel 56 bis 58 EG (entsprechen im Wesentlichen Artikel 63 bis 65 AEUV) lauteten wie folgt:

"Artikel 56:

(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

(2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Artikel 57 EG:

(1) Artikel 56 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Für in Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31. Dezember 1999.

(2) Unbeschadet der anderen Kapitel dieses Vertrags sowie seiner Bemühungen um eine möglichst weit gehende Verwirklichung des Ziels eines freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern kann der Rat auf Vorschlag der Kommission mit qualifizierter Mehrheit Maßnahmen für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der

Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten beschließen. Maßnahmen nach diesem Absatz, die im Rahmen des Gemeinschaftsrechts für die Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern einen Rückschritt darstellen, bedürfen der Einstimmigkeit.

Artikel 58:

- (1) *Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,*
a) *die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,*
b) *die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zu widerhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.*
- (2) *Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit diesem Vertrag vereinbar sind.*
- (3) *Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen."*

Da § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG auf einkommensteuerrechtliche Bestimmungen verweist, ist ungeachtet dessen, dass mangels Kongruenz der für die Einkommensbesteuerung und der für die Erbschaftsbesteuerung maßgeblichen Fassungen der §§ 93 und 97 EStG von dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt nicht dieselben Bestimmungen anzuwenden waren, im Erbschaftssteuerverfahren nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob die Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers aus dem erblasserischen Kapitalvermögen der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 unterliegen.

Mit Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Rs Lenz), stellte der EuGH in Zusammenhang mit der Besteuerung von Dividenden klar, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkung für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht. Demnach ist § 15 Abs. 1 Z 1 erster Teilstrich ErbStG in Verbindung mit § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 hinsichtlich der bezughabenden Erträge im Zeitpunkt des Todes im Lichte der Artikel 56 bis 58 EG zu prüfen.

Der Vorbehalt des Art 58 EG gilt - anders als jener nach Art 57, der nur im Verhältnis zu Drittstaaten maßgeblich ist - sowohl für den Kapitalverkehr mit Mitgliedsstaaten als auch für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten. Dass der Vorbehalt des Art 58 EG eine allfällige Beschränkung des Kapitalverkehrs durch § 97 EStG nicht rechtfertigt, ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Rs Lenz).

Zur Frage, ob Artikel 73b Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 73d Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG-Vertrag (entspricht Artikel 56 Absatz 1 EG in Verbindung mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG) einer Regelung entgegensteht, wie sie § 97 Abs. 1 und 4 EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 1 und 4 EStG vorsieht, nach welcher der Steuerpflichtige bei Dividenden aus inländischen Aktien wählen kann, ob er sie bei einer pauschalen und endgültigen Besteuerung dem Steuersatz von 25 % unterwirft oder ob er sie mit einem Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes versteuert, während Dividenden aus ausländischen Aktien stets mit dem normalen Einkommensteuersatz versteuert werden, führte der EuGH im oben zitierten Urteil ua. Folgendes aus:

"47. Was, zweitens, die Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % betrifft, so wird diese Steuer zwar von den in Oesterreich ansaessigen Gesellschaften unmittelbar an der Quelle einbehalten. Wie jedoch der Generalanwalt in den Nummern 33 und 34 seiner Schlussantraege ausgefuehrt hat, ist es nicht Voraussetzung einer Endbesteuerung, dass diese im Wege der Abzugssteuer erfolgt. So sieht § 97 Abs. 2 EStG vor, dass in den Faellen, in denen die Abzugsbesteuerung nicht moeglich ist, die Abgeltungssteuer durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Hoehe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag entrichtet werden kann. Fuer Einkuenfte, die von in anderen Mitgliedstaaten ansaessigen Gesellschaften stammen, koennte somit ein dem der freiwilligen Leistung an die Steuerverwaltung aehnliches Verfahren vorgesehen werden.

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

Verletzt eine nationale Vorschrift Gemeinschaftsrecht, so wird sie durch letzteres verdrängt, sie wird unanwendbar. Die Verdrängung darf dann bloß jenes Ausmaß erreichen, das gerade noch hinreicht, um den gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Der mitgliedstaatliche Träger öffentlicher Gewalt darf sich dabei aber im Sinne der Rechtsprechung des EuGH zur gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation von nationalem Recht nur im Rahmen der allgemein anerkannten Auslegungsmethoden und innerhalb der durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze gesetzten Grenzen bewegen. Eine Verdrängung gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts aufgrund des Grundsatzes des Anwendungsvorranges darf somit nicht zu einer quasi-gesetzgeberischen Tätigkeit des erkennenden Gerichts führen. Wird der durch die anerkannten Auslegungsmethoden gesteckte Rahmen der Rechtsauslegung in dem Sinn überschritten, dass der normative Gehalt der betreffenden nationalen Regelung grundlegend neu gefasst wird, so kann nicht mehr von einer Normverdrängung kraft Anwendungsvorrangs gesprochen werden. Das "Regime", das an die Stelle der gemeinschaftsrechtswidrigen Rechtsnorm tritt, muss somit im Auslegungswege ermittelbar sein. Absolute Grenze jeder Auslegungsmethode muss dabei in Österreich der erkennbare

gesetzgeberische Wille sein (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009/412, 194 unter Hinweis auf VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064).

Zu einem Erwerb von Todes wegen von ausländischem bzw. im Ausland gelegenen Kapitalvermögen mit Todestag vor Inkrafttreten des § 37 Abs. 8 EStG idF BBG 2003 führte der Unabhängige Finanzsenat (UFS 8.2.2010, RV/0363-W/05) Folgendes aus:

"..."

§ 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG iV. mit den bezughabenden einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen verletzt das Gemeinschaftsrecht insoweit, als es den Erwerb von Kapitalvermögen mit inländischen Kapitalerträgen (Schuldner der Kapitalerträge hat Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) oder von Kapitalvermögen mit im Inland bezogenen Kapitalerträgen erbschaftssteuerrechtlich besser stellt, als vergleichbares Kapitalvermögen mit ausländischen Kapitalerträgen oder Kapitalvermögen mit im Ausland bezogenen Kapitalerträgen für welche eine Steuerabgeltung nach § 97 EStG nicht vorgesehen ist und diese Besserstellung geeignet ist, einen Erblasser zu Lebzeiten vom Erwerb oder der Veräußerung des nicht begünstigten ausländischen Kapitalvermögens abzuhalten.

In Bezug auf Geldeinlagen etc. bei Banken iS des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG ist die Beschränkung dadurch gegeben, dass es für solche ausländischen Bankguthaben keine Möglichkeit für einen die Erbschaftssteuerbefreiung begründenden Steuerabzug bzw. einer freiwilligen Entrichtung eines Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer gibt, womit ein Erblasser zu Lebzeiten davon abgehalten werden kann, Einlagen iS des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG bei ausländischen Banken zu tätigen.

In Bezug auf Forderungswertpapiere deren Kapitalerträge vom Emittenten an den Kuponinhaber ausbezahlt werden, ist die Beschränkung dadurch gegeben, dass das Einkommensteuergesetz nicht auch ausländische Emittenten die Möglichkeit für einen die Erbschaftssteuerbefreiung begründenden Steuerabzug bzw. nicht die Möglichkeit einer freiwilligen Entrichtung eines Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer einräumt, womit ein Erblasser zu Lebzeiten davon abgehalten werden kann, Forderungswertpapiere von ausländischen Emittenten zu erwerben, deren Erträge der Emittent an den Kuponinhaber ausbezahlt.

In Bezug auf Forderungswertpapiere deren Kapitalerträge von einem Kreditinstitut (einem Finanzdienstleister) iS des § 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG iV mit § 93 Abs. 3 letzter Satz EStG an den Kuponinhaber auszahlt werden, ist die Beschränkung dadurch gegeben, dass das Einkommensteuergesetz nicht auch Finanzdienstleistern, die sich im Ausland befinden, die Möglichkeit für einen die Erbschaftssteuerbefreiung begründenden Steuerabzug bzw. nicht die Möglichkeit einer freiwilligen Entrichtung eines Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer einräumt, womit ein Erblasser zu Lebzeiten davon abgehalten werden kann, seine Forderungswertpapiere von einem Finanzdienstleister verwahren und verwalten zu lassen, der sich im Ausland befindet.

Aus den Ausführungen zu Rz. 47 bis 48 des Urteiles des EuGH vom 15. Juli 2004, Rs C-315/02 (Lenz) ergibt sich, dass die Diskriminierung dann behoben wäre, wenn für ausländische Kapitalerträge und im Ausland bezogene Kapitalerträge eine der freiwilligen KESt vergleichbare Möglichkeit zur Entrichtung der Einkommensteuer mit Abgeltungswirkung im Sinne des § 97 Abs. 2 EStG bestünde.

Es ist einzuräumen, dass die Verdrängung inländischen Rechts nicht dazu führen kann, dass die Bw. einen dem § 97 Abs 2 EStG vergleichbaren Auftrag hätte erteilen müssen um eine Abgeltungswirkung zu erzielen. Damit fällt aber nicht das Kriterium der Unverzüglichkeit weg, da der Wegfall dieses Kriteriums zu einer, dem (nicht gemeinschaftsrechtswidrigen) Willen des Gesetzgebers nicht entsprechenden Auslegung des § 97 Abs. 2 EStG und damit des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG führen würde.

Wie aus dem Allgemeinen Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage 810 der Beilagen zum Endbesteuerungsgesetz BGBl. Nr. 11/1993 zu entnehmen ist, ist die Einführung einer Abgeltungssteuer (Endbesteuerung) darauf gerichtet, einem Steuerausfall auf Grund nicht ausreichend ausgeprägtem Bewusstsein der Steuerpflichtigen sich hinsichtlich bestimmter Kapitalanlagen steuerehrlich zu verhalten, entgegenzutreten. Die im Endbesteuerungsgesetz vorgesehene Amnestie kann nicht gesondert von der Abgeltungssteuer gesehen werden, sondern ist eine Konsequenz der Einführung der Abgeltungssteuer.

Der Verfassungsgesetzgeber hat für bestimmte Kapitalanlagen eine zwingende Kapitalertragsteuer vorgesehen, für deren Entrichtung seitens des Steuerschuldners mangels Mitwirkung bei der Abfuhr naturgemäß "zwingend ein korrektes steuerliches Verhalten" gegeben ist. Mit § 1 Abs. 1 letzter Satz Endbesteuerungsgesetz hat der Verfassungsgesetzgeber bestimmt, dass es für abzugsfreie Forderungswertpapiere bundesgesetzlich vorzusehen ist, dass die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im Wege der kuponauszahlenden Stelle ein Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer geleistet wird (Option zur Abzugsbesteuerung).

Auf Grund des § 4 Abs. 2 Endbesteuerungsgesetz (entspricht § 7 Abs. 2 in der Regierungsvorlage) ist für solches Vermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 letzter Satz des Endbesteuerungsgesetzes eine Amnestie nur dann vorgesehen, wenn für das Jahr 1993 ein Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer entrichtet oder der Offenlegungspflicht nachgekommen wird.

In den Regierungsvorlage zum Endbesteuerungsgesetz ist zu § 7 Abs. "2. Amnestievoraussetzungen" ua. Folgendes ausgeführt:

"Bei jenen Kapitalanlagen, die nicht zwingend einer Kapitalertragsteuer unterliegen (.....), und für die eine Option zur Abzugsbesteuerung ausgeübt worden ist, tritt steuerlich korrektes Verhalten durch die (rechtzeitige) Ausübung der Option ein (§ 7 Abs. 2). Wird bei den zuvor erwähnten Kapitalanlagen im Sinne des § 2 [Anm.: entspricht § 1 Abs. 1 letzter Satz] hingegen keine (rechtzeitige) Option ausgeübt, so ist für diese Kapitalanlagen eine

"normale" Besteuerung vorzunehmen. Dies bedeutet, daß steuerlich korrektes Verhalten nur dann vorliegt, wenn einer Offenlegungspflicht - idR Offenlegung in Steuererklärungen - in allen Belangen der von der Amnestieregelung betroffenen Abgaben nachgekommen wird."

Die Amnestie betreffend Kapitalerträge aus Geldeinlagen etc. bei ausländischen Banken und Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren mit kuponauszahlender Stelle im Ausland knüpfte § 5 Endbesteuerungsgesetz mangels Optionsmöglichkeit wie auch mangels Möglichkeit einer zwingenden Abzugsbesteuerung an die Erfüllung von Offenlegungspflichten.

Der Verfassungsgesetzgeber sieht in der (rechtzeitigen) Ausübung der Option ein steuerlich korrektes Verhalten. Es kann daher daraus geschlossen werden, dass es der Wille des Gesetzgebers war, in den Fällen, in denen er für eine Begünstigung eine rechtzeitige Ausübung der Option fordert, bei mangelndem steuerlich korrektem Verhalten keine solche Begünstigung zukommen zu lassen.

Wie bereits ausgeführt ergibt sich eine allfällige Diskriminierung ausländischen Kapitalvermögens bzw. im Ausland verwahrten Kapitalvermögens nicht durch das Fehlen einer zwingenden Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung, sondern durch die fehlende Möglichkeit für Erträge aus solchem Kapitalvermögen eine Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung freiwillig zu entrichten. Mit einer freiwilligen Leistung ist naturgemäß nicht "zwingend ein korrektes steuerliches Verhalten" verbunden. Eine Abgeltungswirkung auf Grund eines solchen freiwillig geleisteten Betrages ist für Kapitalvermögen mit Inlandsbezug im § 97 Abs. 2 EStG auf Grund des § 1 Abs. 1 letzter Satz des Endbesteuerungsgesetzes vorgesehen. § 97 Abs. 2 EStG sieht aber vor, dass der Steuerpflichtige dafür unverzüglich einen unwiderruflichen Auftrag erteilt haben muss, sich also in besonderer Weise von vornherein steuerlich korrekt verhalten muss.

Der erkennbare, nicht gemeinschaftsrechtswidrige Wille des Gesetzgebers war es folglich, dem Steuerpflichtigen eine Abgeltungswirkung nur dann zukommen zu lassen, wenn auf Grund einer Abfuhrpflicht eines Dritten ein "zwingend korrektes steuerliches Verhalten" gegeben ist, oder im Falle einer freiwilligen Leistung zumindest von vornherein ein steuerlich korrektes Verhalten des Steuerpflichtigen gegeben ist.

...

Da der österreichische Gesetzgeber im Inlandsfall die Abgeltungswirkung bei Leistung eines freiwilligen Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer an den unverzüglichen Auftrag an die kuponauszahlende Stelle knüpft, und dies Ausfluss des erkennbaren nicht gemeinschaftsrechtswidrigen Willen des Gesetzgebers ist, in den Fällen, in denen keine zwingende Steuerabfuhr durch Dritte vorgesehen ist, eine Abgeltungswirkung nur bei steuerlich korrektem Verhalten des Steuerpflichtigen zukommen zu lassen, ist es daher nicht geboten, den Erwerb der gegenständlichen "ausländischen Vermögenswerte" von Todes wegen nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG erbschaftsteuerfrei zu belassen.

Der Vollständigkeit halber ist in Bezug auf Artikel 57 EG zu sagen, dass die Regelung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bereits zum 31. Dezember 1993 bestand, und daher folglich der Vorbehalt des Artikels 57 Absatz 1 EG grundsätzlich in Betracht kommt. Es handelt sich bei den "ausländischen Vermögenswerten" um Kapitalanlagen in Form von Wertpapieren auf einem Depot in der Schweiz bzw. um Forderungen gegenüber einer Schweizer Bank. Es ist somit ein Zusammenhang der oben dargestellten Beschränkungen des Kapitalverkehrs mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen insoweit gegeben, als es sich zum einen um Forderungswertpapiere handelt, deren Erträge durch die depotführende Bank ausbezahlt wurden und zum anderen um Forderungen gegenüber Banken handelt. Ob ein solcher Zusammenhang mit der Erbringung von Finanzdienstleistungen für einen Vorbehalt der Beschränkung von Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter auf Grund des § 57 Abs. 1 EG ausreicht, kann dahingestellt bleiben, da im gegebenen Fall bereits aus den oben angeführten Gründen eine Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG für die gegenständlichen "ausländischen Vermögenswerte" nicht zu gewähren ist.

...“

Die Behandlung der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 21. November 2013, 2010/16/0061, abgelehnt.

Der hier vorliegende Fall unterscheidet sich vom vorgenannten dahingehend, dass hier zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits die Bestimmung des § 37 Abs. 8 EStG idF BBG 2003 in Kraft war.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG idF BBG 2003 geht in seiner unions- bzw gemeinschaftsrechtlichen Anpassung über das notwendige Maß der Anpassung hinaus zumal das Endbesteuerungsgesetz die Abgeltung der Steuer an die Entrichtung der Einkommensteuer und § 37 Abs. 8 EStG idF BBG 2003 an die tatsächliche Besteuerung knüpft.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der hier maßgeblichen Fassung vor BBG 2003 spricht zwar auch von einen Unterliegen der Steuerabgeltung. Der dort genannten Steuerabgeltung kann sich der Schuldner der Kapitalerträge jedoch nicht entziehen, bzw. bedarf es zur Erlangung der Steuerabgeltung eines von vornherein steuerlich korrekten Verhaltens (vgl. die zitierte Entscheidung des UFS vom 8. Februar 2010).

Wie bereits ausgeführt, hat § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG idF BBG 2003 selbst für den gegenständlichen Erwerb von Todes wegen jedoch keine Geltung und kann daher auch nicht auf Grund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes bzw. hier noch des Gemeinschaftsrechtes herangezogen werden und es ist hier daher nicht entscheidend, ob die Erträge aus dem von Todes wegen erworbenen Kapitalvermögen der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 EStG unterliegen.

Der Ansicht der Bf., dass es nicht darauf ankommt, ob die Kapitalerträge in eine Einkommensteuererklärung aufgenommen wurden und ob die darauf entfallene Einkommensteuer entrichtet worden ist, kann daher so nicht gefolgt werden

Eine Diskriminierung bzw. Beschränkung des freien Kapitalverkehrs läge für den hier gegebenen Fall lediglich dann vor, wenn für das gegenständliche, zum Todestag im Ausland gelegene Kapitalvermögen die Erbschafts- und Schenkungssteuer für den todeswegen Erwerb dieses Vermögens trotz Besteuerung der aus diesem Vermögen zum Todestag geflossenen Kapitalerträge gemäß § 37 Abs. 8 EStG idF BBG 2003 nicht - im Sinne des § 295a BAO rückwirkend - abgegolten wäre.

Wenn die Bf. meint, dass die Kapitalerträge nach Maßgabe der Bestimmung des § 37 Abs. 8 EStG besteuert worden seien, so ist zu sagen, dass das im Ausland gelegene Vermögen der Bf. infolge eines formungültigen Vermächtnisses aus der Hand des Erben zugekommen ist.

Es wurde zwar, um einen Übergang außerhalb des Verlassenschaftsverfahrens zu ermöglichen die Bf. bereits zu Lebzeiten als wirtschaftlich Berechtigte geführt. Daraus leitet sich jedoch nicht ab, dass die Bf. ohne Erfüllung des formungültigen Vermächtnisses durch den Erben über dieses Vermögen hätte verfügen können und ihr dieses Vermögen aus einkommensteuerlicher Sicht bereits davor zuzurechnen gewesen wäre. Dazu wird die Darstellungen der Bf. zum Erwerb dieses Vermögens, insbesondere auf die dem Schreiben der Bf. vom 13. August 2013 beigelegte Erklärung, hingewiesen. Die Bf. meint im Übrigen selbst, dass für den Erblasser lediglich „aus Vereinfachungsgründen“ keine Selbstanzeige [zur Einkommensteuer] für den Zeitraum 1. Jänner bis xx. Juni 2003 erfolgt sei.

Die einkommensteuerliche Zurechnung des Vermögens und der Kapitalerträge daraus ist hier dem Grunde nach nicht anders zu sehen als bei einem formgültigen Vermächtnis, wozu der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt hat, dass der Erbe hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers eintritt aber im Falle der Aussetzung von Legaten dem gegenüber dem Vermächtnisnehmer - der anders als der Erbe die Person des Erblassers nicht unmittelbar fortsetzt, sondern nur einen obligatorischen Anspruch gegen den Erben auf Herausgabe des Vermächtnisses erwirbt - das vermachte Gut und seine Erträge einkommensteuerlich erst mit der Übertragung durch den Erben zugerechnet werden kann (vgl. etwa VwGH 20. November 1990, 89/14/0156).

Schuldner der Einkommensteuer für die Kapitalerträge zum Todestag aus dem der Bf. erst nach dem Todestag zugekommenen Kapitalvermögen wäre der Erblasser bzw. der Erbe gewesen, der diese zu erklären gehabt hätte und dem gegenüber die Einkommensteuer für diese Kapitalerträge auch festzusetzen gewesen wäre.

Mit der Besteuerung von Kapitalerträgen der Bf. ist keine besondere Besteuerung der dem Erblasser bzw. dem Erben zum Todestag zuzurechnenden Kapitalerträge erfolgt und es führt diese daher auch nicht zu einer Abgeltung der Einkommensteuer.

Wurde für die Kapitalerträge zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers eine Einkommensteuer gegenüber demjenigen, dem diese Erträge zuzurechnen sind, nicht festgesetzt, so besteht kein Grund in unions- bzw. gemeinschaftsrechtskonformer

Auslegung von einer - im Sinne des § 295a BAO nachträglichen - Abgeltung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auszugehen, womit sich auch verfahrensrechtliche Überlegungen dahingehend erübrigen, ob ein rückwirkendes Ereignis erstmals im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht aufgegriffen werden kann. Im Übrigen kann in der Ergänzung der Berufung/Beschwerde vom 28. August 2017 kein entsprechender Antrag iSd § 295a BAO erkannt werden, da die Bf. die von ihr geltend gemachte Befreiung iSd § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG gar nicht auf die tatsächliche Besteuerung der Kapitalerträge stützt.

Weiters wird bemerkt, dass die Regelung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bereits zum 31. Dezember 1993 bestand, und daher folglich der Vorbehalt des Artikels 57 Absatz 1 EG grundsätzlich in Betracht kommt, wozu auf die oben zitierte Entscheidung des UFS vom 8. Februar 2010 verwiesen wird.

Zum Einwand, § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG idF zum Todestag sei gleichheitswidrig, ist zu bemerken, dass diese Bestimmung auf dem Endbesteuerungsgesetz, welches im Verfassungsrang steht, gründet.

Auch hat die Bf. nicht schlüssig dargelegt, warum es sich beim strittigen Kapitalvermögen um solches handelt, welches mit Kapitalvermögen, dessen Erträge der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen; vergleichbar ist.

Dass es sich beim strittigen Kapitalvermögen um Kapitalvermögen handelt, welches nach § 15 Abs. 1 Z 17 dritter Teilstrich ErbStG über das bereits gewährte Maß hinaus befreit wäre, hat die Bf. selbst nicht behauptet und kann auch aus der Aktenlage nicht geschlossen werden.

Von den vom FAG dargelegten Erbschaftssteuerwerten kann auf keine Befreiung geschlossen werden, zumal diese den offengelegten Wert des bezughabenden Kapitalvermögens übersteigen.

Der Vollständigkeit halber ist weites zu bemerken, dass unbestritten der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid innerhalb der verlängerten Verjährungsfrist von zehn Jahren in Folge Hinterziehung der Erbschaftssteuer erlassen worden ist und auch die absolute Verjährung nach § 209 Abs. 3 BAO des dem Finanzamt am 24. Oktober 2003 zur Kenntnis gelangten Erwerbes von Todes wegen noch nicht eingetreten war.

Zur Feststellung der Hinterziehung der Erbschaftssteuer ist auf die unbestritten Ausführungen im angefochtenen Bescheid zu verweisen und ergänzend zu bemerken, dass der Erblasser und die Bf. zielgerichtet vorgegangen sind um eine Aufnahme des in der Schweiz gelegenen Vermögens im Verlassenschafts- bzw. Erbschaftssteuerverfahren zu vermeiden. Dies zeigt sich insbesondere in der Erklärung der Bf., dass der Erblasser über dieses Vermögen nicht testamentarisch verfügt habe, aber um einen Übergang dieses Vermögens ausschließlich an die Bf. zu ermöglichen, diese bereits zu Lebzeiten als wirtschaftlich Berechtigte geführt worden sei.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision war zuzulassen, da zu einem vergleichbaren Fall (Erwerb von Todes wegen von im Ausland gelegenen Kapitalvermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG mit Todestag nach Wirksamkeit des § 37 Abs. 8 EStG idF BBG 2003 aber vor Wirksamkeit des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG idF BBG 2003) keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt.

Wien, am 8. November 2017