

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bf, ADR, vertreten durch Ing. Mag. Dr. Hubert Engstler, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 6774 Tschagguns, Zelfenstraße 24 a, vom 13. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehlendt, vom 12. Mai 2003 betreffend Erbschaftssteuer im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 15. September 2004 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Mit Kaufvertrag vom 29. Jänner 2002 hat JB eine Liegenschaft verkauft. Punkt II. dieses Vertrages lautet auszugsweise:

"Der Kaufpreis für die Liegenschaft mit Gebäude beträgt [...] und ist der Kaufpreis bei Vertragsunterfertigung zur Zahlung an die Verkäuferin fällig. Zur Sicherstellung der Treuhandabwicklung ist der Kaufpreis vor Vertragsunterfertigung an den Vertragserrichter [...] zu bezahlen. Eine Auszahlung des Kaufpreises samt den auf dem Treuhandkonto aufgelaufenen Zinsen, abzüglich Spesen, Gebühren und Steuern, erfolgt erst nach bucherlicher Durchführung des Rechtsgeschäftes an das BG [...] und bestätigen die Vertragsteile als Auftraggeber des Treuhandauftrages das Statut über das Anwaltliche Treuhandbuch samt Beilage 1 erhalten zu haben und dessen Inhalt zu kennen und ist das Statut über das Anwaltliche Treuhandbuch Vertragsbestandteil des dem Vertragserrichter erteilten Treuhandauftrages."

Am 2.4.2002 wurde der Kaufpreis auf das oa Anderkonto des Vertragserrichters überwiesen.

Am 3.4.2002 ist JB verstorben.

Die Einverleibung des Eigentumsrechtes an der oa Liegenschaft zugunsten der Käuferin erfolgte am 8.8.2002.

Am 19.8.2002 erging der Beschluss des Bezirksgerichtes, dass der Berufungsführer über den auf dem Anderkonto erliegenden Kaufpreis verfügberechtigt ist.

Am 29.8.2002 wurde der auf dem Anderkonto erliegende Betrag vom Vertragserrichter dem Berufungsführer durch Barabhebung vom Anderkonto und Überreichung des Barbetrages an den Berufungsführer zur Verfügung gestellt.

Mit Bescheid vom 12. Mai 2003 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Erbschaftssteuer in Höhe von 9.711,72 € vorgeschrrieben. Der Kaufpreis samt angefallenen Zinsen wurde als Forderung in Höhe des Nominales in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen.

In der Berufung vom 13. Juni 2003 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass der Kaufpreis einen Tag vor dem Tod der Verkäuferin auf das Anderkonto einbezahlt worden sei. Diese Geldeinlage sei endbesteuert, also befreit von der Erbschaftssteuer und sei nach grundbücherlicher Durchführung auf den Verkäufer bzw Rechtsnachfolger übertragen worden. Er stelle daher den Antrag nach Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben.

Mit Vorhalt vom 23. Juni 2003 ersuchte das Finanzamt den Berufungsführer folgende Fragen zu beantworten:

"Wer war der Inhaber des Kontos, auf das der Kaufpreis einbezahlt wurde?

Wann erfolgte die Eintragung des Eigentumsrechtes aus dem Kaufvertrag?

In welcher Weise wurde der Kaufpreis dem Rechtsnachfolger ausgefolgt; durch Auszahlung/Überweisung auf ein Konto, oder durch Übertragung des Treuhandkontos? Wann erfolgte dies?

Weiters werden Sie höflich ersucht, folgende Unterlagen nachzureichen:

Kaufvertrag

Treuhandauftrag samt Geschäftsbedingungen zur Treuhandschaft

Kontoauszüge des Treuhandkontos und Abrechnung des Treuhänders."

Der Berufungsführer legte ein Schreiben des Vertragserichters vor, in dem dieser die Fragen aus dem Vorhalt beantwortet hat. Aus diesem Schreiben geht hervor, dass der Vertragserichter Inhaber des Kontos war, dass der Kaufpreis dem Berufungsführer am Bankschalter in bar zur Verfügung gestellt wurde, dass die Abwicklung des Rechtsgeschäftes nach dem Statut über das anwaltliche Treuhandbuch der Vorarlberger Rechtsanwaltskammer erfolgte, dass eine Abrechnung des Anderkontos nicht erfolgte, den Beteiligten aber Kopien der Kontoauszüge zur Verfügung gestellt wurden. Eine Kopie der AGB für die treuhändige Abwicklung von Immobilientransaktionen und der Kontoauszüge sowie des Kaufvertrages wurde dem Finanzamt vorgelegt.

In der am 23. Juli 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter des Berufungsführers ergänzend ausgeführt:

Für die Erbschaftssteuer sei die Einantwortung nicht maßgebend. Es sei der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anzuwenden. Unbestritten sei, dass der Kaufpreis vor dem Tod auf das Anderkonto überwiesen worden sei. Gem. § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG sei dieses Konto von der Erbschaftsteuer befreit. In diesem Fall seien die Zurechnungsregeln nach dem Einkommensteuergesetz maßgeblich, wonach die wirtschaftliche Betrachtungsweise gelte. Das Anderkonto sei zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin dieser nicht zuzurechnen gewesen, dies sei aber nicht maßgeblich. Maßgeblich sei viel mehr, dass das Konto endbesteuert gewesen sei und daher § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG anzuwenden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte ergänzend vor:

Die Erblasserin habe weder eine rechtliche noch wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Anderkonto gehabt. Sie habe lediglich einen Anspruch auf Auszahlung des vereinbarten Kaufpreises gehabt. Nach der Rechtsprechung des OGH sei bei Treuhandabwicklung mit der Übergabe des Kaufpreises an den Treuhänder das Geld aber eben noch nicht an den Verkäufer übergeben (6 Ob 248/03v). Änderungen im Zusammenhang des Nachlaßvermögens die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, seien für die Erbschaftsbesteuerung ohne Bedeutung. Maßgeblich für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG sei, dass das endbesteuerte Vermögen zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers diesem zuzurechnen gewesen sei.

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 geltend gemachten 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 Zusammenhang 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 Erbanfallsteuer 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 Übergangszeitpunkt eingeräumten Nutzungsrechtes über den Kaufgegenstand verfügen und war verpflichtet, an diesem Tag den Besitz zu übertragen, ohne dass es hiezu weiterer rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen bedurfte 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 Kaufpreisforderung als Vermögensanfall der Erbschaftsteuer zu unterziehen*".

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 abgeschlossenen Kaufvertrages dem Berufungsführer 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 Berufungsführers deshalb, weil der Kaufpreis zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin bereits auf ein endbesteuertes Anderkonto des Vertragserichters überwiesen worden war und daher die Zurechnungsregeln des Einkommensteuergesetzes anzuwenden seien.

Ein Fall der offenen Treuhand sind die sogenannten Anderkonten, welche Personen, denen die Verwaltung fremder Geldbeträge berufsmäßig obliegt, errichten können, um dort solche Geldbeträge zu führen, die im Innenverhältnis zwischen dem Kontoinhaber und Dritten den letztgenannten Personen zustehen. Der Bank gegenüber ist allein der Kontoinhaber voll berechtigt; mit Treugebern, also jenen zu deren Gunsten der Kontoinhaber die Geldbeträge verwaltet, steht die Bank in keinerlei Geschäftsbeziehung (Jappel, Treuhandschaften, 25). Nach der Rechtsprechung des OGH ist bei Treuhandabwicklung mit der Übergabe des Kaufpreises an den Treuhänder das Geld eben noch nicht an den Verkäufer übergeben (6 Ob 248/03v).

Im gegenständlichen Fall konnte die Erblasserin zum Zeitpunkt ihres Todes nicht über das Anderkonto verfügen. Vielmehr konnte erst der Beschwerdeführer über den Kaufpreis verfügen nachdem in Erfüllung der Treuhandvereinbarung der Treuhänder den Kaufpreis an den Erben ausbezahlt hat, nachdem der Kaufvertrag grundbürgerlich durchgeführt worden ist. Die Treuhandvereinbarung wurde abgeschlossen um sicherzustellen, dass der Kaufvertrag Zug-um-Zug erfüllt wird. Eine Verfügung der Erblasserin über den Kaufpreis sollte erst nach grundbürgerlicher Durchführung des Kaufvertrages möglich sein. Gemäß Punkt 4. der AGB

für die treuhändige Abwicklung von Immobilentransaktionen der Vorarlberger Rechtsanwaltskammer, die gemäß Punkt II des Kaufvertrages Vertragsbestandteil sind, darf der Treuhänder Treugelder mangels schriftlicher Vereinbarung nur dann ausfolgen oder sich zu einer Ausfolgung verpflichten, wenn die ordnungsgemäße Erfüllung des Treuhandauftrages aufgrund der ihm vorliegenden Urkunden sichergestellt ist. Da zum Zeitpunkt des Todes der Erblasserin der Kaufvertrag noch nicht durchgeführt war, konnte die Erblasserin weder über den Kaufpreis noch das Konto verfügen. Über das Anderkonto war daher ausschließlich der Vertragserrichter verfügberechtigt.

Die Tatsache, dass das Anderkonto endbesteuert war, vermag nichts an der Tatsache zu ändern, dass das Anderkonto zum Zeitpunkt des Todes nicht zum Vermögen der Erblasserin gehört hat (weder in rechtlicher noch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise), denn sowohl die Erblasserin als auch der Berufungsführer hatten keinen Anspruch auf Überschreibung des Anderkontos sondern lediglich auf Auszahlung des sich auf den Anderkonto befindlichen Geldbetrages nach grundbürgerlicher Durchführung des Kaufvertrages. Dies deckt sich auch mit der tatsächlichen Vorgangsweise, wonach der Treuhänder nach grundbürgerlicher Durchführung des Kaufvertrages das auf dem Anderkonto befindliche Geld behoben hat und dem Berufungsführer in bar ausbezahlt hat. Ob die Zinseinkünfte einkommensteuerrechtlich der Erblasserin zuzurechnen sind, ist aus den oa Gründen für die Anwendbarkeit des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG unmaßgeblich, da für die Einkommensteuer der Zufluss im Lauf des Kalenderjahres, für die Erbschaftssteuer hingegen die Zurechnung im Todeszeitpunkt maßgeblich ist. Schließlich wird der Berufungsführer noch darauf aufmerksam gemacht, dass die Zinsen im gegenständlichen Fall nicht der Erblasserin, sondern erst dem Berufungsführer selbst zugeflossen sind und diese daher auch einkommensteuerrechtlich nicht der Erblasserin zuzurechnen sind. Der Berufungsführer hat daher kein endbesteuertes Vermögen im Sinne des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG sondern eine erbschaftssteuerpflichtige Forderung erworben. Die Berufung war daher aus oa Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 16. September 2004