



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Contax WirtschaftstreuhandgmbH, 1010 Wien, Seilerstätte 16, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 7. Jänner 2005, EfNr. betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit € 211.859,20
(gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse IV) 40% vom gemäß § 28 ErbStG
abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 529.648,00).

Entscheidungsgründe

In der Verlassenschaft nach A., verstorben am xx.xx2002, wurde der Berufungswerberin (Bw.) der Nachlass auf Grund des Gesetzes nach am 2. April 2003 bedingt abgegebener Erbserklärung mit Einantwortungsurkunde vom 16. Jänner 2004 zur Hälfte eingewantwortet.

Nach Einsichtnahme in den Verlassenschaftsakt ersuchte das FAG mit Vorhalt vom 29. Juni 2004 um Bekanntgabe allfälligen ausländischen Vermögens des Erblassers, wozu nachträglich hervorgekommene „*ausländische Vermögenswerte zum Stichtag xx.xx2002*“ im Gesamtbetrag von € 1.322.299,59 mit dem bemerken erklärt wurden, dass es Konsequenz des Urteils des EuGH vom 15. Juli 2004, Lenz C-315/02 sei, dass ausländisches

Kapitalvermögen sowie die daraus erfließenden Erträge steuerlich nicht gegenüber vergleichbarem inländischen Vermögen benachteiligt werden dürfe.

Diese zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers auf einem Depot bei SG Private Banking (Suisse) S.A. in der Schweiz gelegenen „ausländischen Vermögenswerte“ wurden wie folgt erklärt:

Aktien	€ 154.101,01
Anleihen	€ 689.401,08
Kontokorrentkonten und Geldmarktanlagen	€ 317.362,70
Investmentfonds (CS Indexmatches und SG Dachfonds)	€ 161.434,80

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (FAG) ermittelte ausgehend vom Reinnachlass lt. eidesstättigem Vermögensbekenntnis und den nachträglich erklärten „ausländischen Vermögenswerten“ nach Abzug der Befreiungen gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von € 440,00 und gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG einen steuerpflichtigen Erwerb der Bw. von € 648.798,09 und setzte in der Folge gegenüber der Bw. mit dem nunmehr angefochtenen Erbschaftssteuerbescheid vom 7. Jänner 2005 Erbschaftssteuer in Höhe von € 259.519,20 fest (mit 40% vom gemäß § 28 ErbStG gerundeten steuerpflichtigen Erwerb).

Für die „ausländischen Vermögenswerte“ gewährte das FAG keine Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG.

Auch für die unter „Firmenkonto“ ausgewiesenen endbesteuerten Bankguthaben bei der Bank Austria Creditanstalt AG in Höhe von € 79.891,12 und € 165,66 wurde keine Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG gewährt.

Von den zu den „ausländischen Vermögenswerten“ gehörigen Aktien wurde jedoch ein Betrag von € 119.701,29 – offensichtlich auf Grund des § 15 Abs. 1 Z 17 dritter Teilstrich ErbStG - steuerfrei belassen. Für die unter „Aktien“ erfassten Genusscheine Roche Holding AG im Wert von € 34.399,72 wurde eine solche Befreiung nicht zuerkannt.

Begründend führte das FAG aus, dass das Urteil "Lenz" die Einkommensteuer betreffe und auf die Erbschaftssteuer keine Auswirkung habe.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung meinte die Bw. im Wesentlichen, dass diese Ansicht ihres Erachtens nicht haltbar sei und wendete sich unter Hinweis auf die Judikatur des EuGH zur Kapitalverkehrsfreiheit, insbesondere der Rechtssache Lenz, gegen die Besteuerung ausländischen Kapitalvermögens.

Mit der Neufassung des § 37 Abs 8 EStG durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 71/2003, sei eine Gleichstellung der Besteuerung in- und ausländischer Kapitalerträge im Bereich der Einkommensteuer erfolgt. Im Zuge dessen seien im Sinne einer durchgängigen Gleichbehandlung in- und ausländischer Kapitalanlagen auch im Bereich der Erbschaftssteuer

gesetzliche Anpassungen vorgenommen worden, die unter anderem von der Lehre aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen schon seit Jahren gefordert worden seien. Die für inländische Kapitalanlagen vorgesehene Erbschaftssteuerbefreiung des § 15 Abs 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG aF für schon bisher der Endbesteuerung unterliegende Erträge sei auf bestimmte (ausländische) Kapitalvermögen, deren Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs 8 EStG nF unterliegen, erweitert worden.

Die Regelung in § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG aF, die nur den inländischen Kapitalvermögen die Steuerbefreiung gewähre, stelle nach den Ausführungen des EuGH in den erwähnten Urteilen eine klare Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, die nach Art 56 EGV grundsätzlich verboten sei. Allein die Tatsache, dass Kapitalvermögen aus einem anderen Mitgliedstaat oder Drittland steuerlich weniger günstig behandelt werde als österreichisches, und damit der Erwerb von Vermögen von in anderen Mitgliedstaaten oder Drittländern ansässigen Gesellschaften für in Österreich Steuerpflichtige weniger attraktiv sei als derjenige von Gesellschaften, die in Österreich ansässig seien, stelle eine Beschränkung dar. Die nur den inländischen Kapitalvermögen gewährte Erbschaftssteuerbefreiung stelle offenkundig eine willkürliche Ungleichbehandlung gegenüber ausländischen Kapitalvermögen dar, betreffe weder objektiv nicht vergleichbare Situationen noch sei sie durch sämtliche zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt.

Mit dem BudBG 2003 sei zwar in der Frage der Besteuerung in- und ausländischer Kapitalerträge und Kapitalvermögen im Erbschaftsfall ein gemeinschaftsrechtskonformer Zustand herbeigeführt worden, jedoch widerspreche die Besteuerung ausländischer Kapitalerträge, die vor dem 1. April 2003 zugeflossen seien, sowie von ausländischem Kapitalvermögen im Erbschaftsfall, das vor dem 21. August 2003 bestanden habe, (weiterhin) dem Gemeinschaftsrecht.

Nicht zuletzt sei darauf hinzuweisen, dass sich die Rechtswidrigkeit der vor dem BudBG 2003 geltenden unterschiedlichen Behandlung ausländischer Kapitalerträge auch aus den ErIRV dieses Bundesgesetzes ableiten lasse (siehe dazu Punkt 16 der ErIRV zum BudBG 2003, 59 BlgNR 22. GP). Dort heiße es, dass die Gleichstellung der Besteuerung von in- und ausländischen Kapitalerträgen vor dem Hintergrund der Zweifel des Generalanwalts Tizzano in der Rechtssache Schmid, C-516/99, notwendig gewesen sei, da Österreich in einem neuerlichen Verfahren damit zu rechnen hätte, „dass der EuGH in der gegenwärtigen Rechtslage eine EU-Widrigkeit erkennen würde“.

Die durch das BudBG 2003 erfolgte Gleichstellung in- und ausländischer Kapitalvermögen hinsichtlich der Erbschaftssteuerbefreiung in § 15 Abs 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG finde demnach nicht erst ab 21. August 2003 (In-Kraft-Treten der geänderten Bestimmung),

sondern infolge der klaren EuGH-Rechtsprechung rückwirkend bis zum EWR-Beitritt Österreichs 1994 analoge Anwendung, da diskriminierende Normen des österreichischen Rechts, die gegen EG-Recht verstoßen, von den nationalen Verwaltungsbehörden und Gerichten unangewendet bleiben müssten.

Auf Grund eines tel. Ersuchens des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) übermittelte die Bw. Kopien mit 4. Oktober 2004 datierter Einkommensteuererklärungen und mit 15. bzw. 26. Juli 2005 datierter Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 mit dem Bemerkten, dass aus den beiliegenden Bescheiden zu entnehmen sei, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem 25%igen Steuersatz endbesteuert worden seien.

Weiters teilte der Vertreter der Bw. dem UFS mit, dass die Einkommensteuererklärungen verspätet erfolgt seien und erklärte sich mit der Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung des VwGH zur Zl. 2005/16/0116-0118 einverstanden.

Das mit Bescheid vom 9. August 2005 ausgesetzte Verfahren wurde nach Beendigung des genannten Verfahrens fortgesetzt.

Unter Hinweis darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof im bezughabenden Erkenntnis über die hier maßgebliche Rechtsfrage nicht abgesprochen habe, sowie unter Hinweis auf erhöhte Mitwirkungspflicht bei Begünstigungstatbeständen, wurde der Bw. Folgendes vorgehalten:

„Einkünfte aus Kapitalvermögen

Eine der wesentlichen Voraussetzung für eine Befreiung von Kapitalvermögen nach § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG ist iV mit § 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz ist, 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).

Um entsprechende Offenlegung zum gesamten in- und ausländischen Kapitalvermögen, insoweit eine Befreiung nach § 15 Abs 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG in Betracht kommt, wird gebeten.

Sonstige allgemeine Befreiungsvoraussetzungen

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

Es sind daher zur Beurteilung der Befreiungsvoraussetzungen detaillierte Angaben zu den einzelnen Wertpapieren und Forderungen (einschließlich der Schuldner) erforderlich.

Gemeinschaftsrechtliche Bedenken:

Normzweck des Endbesteuerungsgesetzes

Wie aus dem Allgemeinen Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage 810 des Endbesteuerungsgesetzes BGBl. Nr. 11/1993 zu entnehmen ist, sollte die Einführung einer Abgeltungssteuer (Endbesteuerung) und einer entsprechenden Amnestie zur Bereinigung des seinerzeitigen De-facto-Zustandes im Bereich bestimmter Kapitalanlagen darauf gerichtet sein, mangelndem steuerehrlichen Verhalten hinsichtlich bestimmter Kapitalanlagen entgegenzutreten und steuerlich korrektes Verhalten zu begünstigen.

Ein steuerlich korrektes Verhalten liegt jedoch nur dann vor, wenn einer Offenlegungspflicht idR Offenlegung in Steuererklärungen – in allen Belangen nachgekommen wird (siehe dazu Abschnitt II der Erläuterungen zu § 7 2. Amnestievoraussetzungen).

Aus den oben angeführten Gründen ist es nicht geboten, § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich in Verbindung mit § 97 EStG entgegen dem nicht gemeinschaftswidrigen Normzweck dahingehen auszulegen, dass bei einem Erwerb von Kapitalvermögen aus dem inländische Kapitalerträge fließen sowie von Forderungswertpapieren, deren Erträge im Inland bezogenen wurden, eine Abgeltungswirkung nur dann eintritt, wenn ein Steuerabzug für die Erträge an der Quelle erfolgte, oder in Folge eines unverzüglichen und unwiderruflichen Auftrages an eine kuponauszahlende Stelle ein entsprechender Betrag geleistet wurde, aber bei im Ausland gelegenen Kapitalvermögen eine Abgeltungswirkung auch dann eintritt, wenn keine ordentliche Offenlegung der Erträge erfolgte.

Aus den Angaben der Bw. ist zu folgern, dass bezüglich des "ausländischen" Kapitalvermögens keine ordentliche Offenlegung der Kapitalerträge zur Einkommensteuer erfolgte.

Kapitalverkehrsfreiheit in Bezug auf Drittstaaten

Die Bw. verweist in ihrer Berufung auf Art. 56 EG wonach alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten sowie gegenüber Drittländern verboten sind, sowie auf das EuGH Urteil vom 15. Juli 2004 in der Rechtssache C-315/02, Anneliese Lenz. Dieses Urteil bezieht sich ausschließlich auf die Kapitalverkehrsfreiheit zwischen Mitgliedstaaten.

Es ist daher dem Berufungsvorbringen entgegenzuhalten, dass es sich hier um Wertpapiere auf einem Depot in der Schweiz bzw. um Forderungen gegenüber einer Schweizer Bank handelt.

Artikel 57 EG besagt, dass Artikel 56 nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 auf Grund von einzelstaatlicher oder gemeinschaftsrechtlicher 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, berührt.

Die Bestimmung des ersten Teilstriches des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG sind seit dem Inkrafttreten am 13. Jänner 1993, BGBl. 12/1993 im Wesentlichen unverändert. Die Änderung mit Abgabenänderungsgesetz 1994, BGBl. 680/1994 stellt lediglich eine Klarstellung dar“.

Zu den gemeinschaftsrechtlichen Fragen des UFS legte die Bw. ein Gutachten von Univ.-Prof.

Dr. Michael Tumpel vor, in welchem dieser zusammenfassend ua. zu dem Schluss kommt, dass vom Normzweck des Endbesteuerungsgesetzes für Zwecke der

Erbschaftssteuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG entsprechend den Erläuterungen zur Regierungsvorlage, der Verwaltungspraxis des BMF und der Literatur die Offenlegung der Kapitalerträge zur Einkommensteuer nicht erfolgt sein müsse und

dass nach der untersuchten Judikatur des EuGH und Literatur für Kapitalanlagen in Form von Wertpapieren (soweit es sich um Portfolioinvestitionen handle) auf einem Depot in der Schweiz bzw. Forderungen gegenüber einer Schweizer Bank der Ausschluss von der Erbschaftssteuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG als keine durch Art 57 Abs. 1 EG gerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs iSd Art 56 EG angesehen werden könne.

Im weiteren Verfahren – einschließlich der am 13. November 2009 stattgefundenen mündlichen Berufungsverhandlung sowie den nachträglichen Erklärungen vom 2. Dezember 2009 und vom 11. Dezember 2009 - erklärte die Bw. im Wesentlichen, dass der Erblasser bereits vor dem Todestag seinen Betrieb aufgegeben habe und sich sämtliche Vermögensgegenstände in seinem Privatvermögen befunden hätten, dass es sich bei den Investmentfonds um ausländische Investmentfonds iSd InvFG 1993 mit ausschüttungsgleichen Erträgen handle, wobei es sich bei den CS Indexmatches im Wert von € 44.069,80 und € 10.966,40 um reine Aktienfonds handle, die Miteigentum an den Aktien unter 1% des Nennwertes der jeweiligen Aktien vermittelten, dass der SG Dachfonds Miteigentum am Fondsvermögen vermittele und der Erblasser mit seinen Miteigentumsanteilen hinsichtlich 97% des Fondsvermögens zu weniger als 1% am jeweiligen Nennwert der zum Fondsvermögen gehörenden Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften beteiligt gewesen sei, dass das nicht in Aktien veranlagte Fondsvermögen Geldeinlagen bei Banken iSd § 93 Abs. 2 Z 3 EStG iVm § 15 Abs. 1 Z 17 1. Teilstrich ErbStG darstelle, dass es sich beim Genussschein Roche Holding AG um ein sozietäres Recht handle und einerseits unter dem dritten Teilstrich des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zu subsumieren wäre, und zum andern unter den ersten Teilstrich § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen würde, da § 97 Abs. 1 EStG auf die Z 1 des § 93 Abs. 2 EStG verweise, dass es sich bei den Kontokorrentkrediten und den Geldmarktanlagen um private verzinsten Geldeinlagen bzw. um private verzinsten sonstige Forderungen aus Bankgeschäften gegenüber einer Bank mit Geschäftsleitung und Sitz in der Schweiz handle und dass sämtliche Anleihen als einkommensteuerpflichtig anzusehen wären und die Kapitalerträge daraus Einkünfte aus Kapitalvermögen gewesen wären. Hätte es eine kuponauszahlende Stelle im Inland gegeben, hätten die Anleihen der Kapitalertragsteuer

unterlegen.

Auf Grund der Erklärungen der Bw., ua. der Erklärung vom 27. Juni 2005 wonach die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 dem zuständigen Finanzamt im Oktober 2004 übermittelt worden seien und der Erklärung mit Email vom 11. November 2009, wonach vor den Jahren 2001 und 2002 keine Offenlegung und Besteuerung der „ausländischen Vermögenswerte“ erfolgt sei, wurde der Bw. in der mündlichen Verhandlung vorgehalten, dass sich aus ihren Angaben ergebe, dass die Kapitalerträge aus bei der SG Privatbanking (Suisse) S.A. gelegenen Vermögen vom Erblasser dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt bis einschließlich dem Jahr 2000 nicht ordnungsgemäß erklärt worden seien und in der Folge die Erträge aus den Jahren 2001 und 2002 verspätet erklärt worden seien, wozu die Bw. auf ihre bisherigen rechtlichen Stellungnahmen zu diesem Themenkreis verwies - im Besonderen auf den Erlass des BMfF vom 16.11.2005 zu § 15 Abs. 1 Z. 17, Ges 2006, 44, wonach das Wort unterliegen maßgeblich wäre und es nicht maßgeblich sei, wann die Erträge zugeflossen sind, ob sie in eine Einkommensteuererklärung aufgenommen wurden und ob die darauf entfallende Einkommensteuer entrichtet wurde.

Der Vollständigkeit halber wird bemerkt, dass sich aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes ergibt, dass vor der Erklärung der Erträge aus den „ausländischen Vermögenswerten“ mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2001 und 2002 im Oktober 2004 bereits Einkommensteuererklärung für die Jahre 2001 und 2002 gegenüber dem Einkommensteuerfinanzamt erfolgt waren und die Einkommensteuer für diese Jahre gegenüber der Verlassenschaft nach A. bereits ohne Berücksichtigung der Erträge aus den „ausländischen Vermögenswerten“ festgesetzt worden war. Die einkommensteuerliche Erfassung (in Höhe von 25%) dieser Erträge scheint erstmals in den, im Rahmen von angeregten Wiederaufnahmeverfahren an die Verlassenschaft nach A. gerichteten Einkommensteuerbescheiden vom Juli 2005 – wenn auch nicht unter dem Titel „Endbesteuerung“ - auf.

Weiters wird bemerkt, dass die Offenlegung der Erträge gegenüber dem Einkommensteuerfinanzamt nach der Anfrage des FAG vom 29. Juni 2004 betr. ausländischen Vermögens erfolgte.

Die auf Antrag der Bw. stattgefundene mündliche Verhandlung vom 13. November 2009 wurde vertagt.

Auf die Fortsetzung der Berufungsverhandlung verzichtete die Bw. mit Eingabe vom 2. Dezember 2009.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist die Steuerschuld für den gegenständlichen Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers am xx.xx2002 entstanden.

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 (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 Erwerb von Todes wegen, für welche die Steuerschuld am xx.xx2002 entstanden ist, keine Geltung und kann daher auch nicht auf Grund des Anwendungsvorranges 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.

Im gegebenen Fall ist somit § 15 Abs.1 Z 17 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gültigen Fassung BGBl. I Nr. 144/2001 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.

Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG idF BGBl. I Nr. 144/2001 bleiben folgende Vorgänge 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 BGBl. 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“.*

Bei der Verweisung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich 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 verbriefen und nach dem 31. Dezember 1983 in Schillingwährung begeben wurden,

2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen 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 kuponanzahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet“.

Auf Grund des § 95 Abs. 3 EStG in der hier maßgeblichen, bis zum 28. August 2003 gültigen Fassung ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3) ist die kuponanzahlende Stelle zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Kuponanzahlende Stelle ist

- das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt,
- der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt.

Mit dem Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs. C-364/01 (Barbier) hat der EuGH klargestellt, dass 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 Artikel 56 EG (ex-Artikel 73b EG-V) sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten, soweit nicht die Vorbehalte des Artikel 58 EG (ex-Artikel 73d EG-V) oder, im Verhältnis zu Drittstaaten, des Artikel 57 EG (ex-Artikel 73c EG-V) Differenzierungen zulassen.

Artikel 56 bis 58 EG lauten 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 Zieles 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 Zuwiderhandlungen 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 (jetzt 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 ansässigen Gesellschaften unmittelbar an der Quelle einbehalten. Wie jedoch der Generalanwalt in den Nummern 33 und 34 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist es nicht Voraussetzung einer Endbesteuerung, dass diese im Wege der Abzugssteuer erfolgt. So sieht § 97 Abs. 2 EStG vor, dass in den Fällen, in denen die Abzugsbesteuerung nicht möglich ist, die Abgeltungssteuer durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag entrichtet werden kann. Für Einkünfte, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften stammen, könnte somit ein dem der freiwilligen Leistung an die Steuerverwaltung ähnliches Verfahren vorgesehen werden.

48. Zwar ist die unmittelbar von den in Oesterreich ansässigen 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, Randnrn. 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).

§ 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG iV. mit den bezug habenden 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.

Fest steht, dass der Erblasser die Einkünfte aus seinem in der Schweiz gelegenen Kapitalanlagen gegenüber dem Einkommensteuerfinanzamt nicht ordnungsgemäß, dh. überhaupt nicht erklärt hat und in der Folge seine Rechtsnachfolger lediglich die Erträge der Jahre 2001 und 2002, und dies nachträglich und verspätet.

Zu dem unter Hinweis auf ihre Mitwirkungspflicht bei Begünstigungstatbeständen ergangen Vorhalt des UFS an die Bw. vom 29. August 2007, dass ein steuerlich korrektes Verhalten nur dann vorliege, wenn einer Offenlegungspflicht idR Offenlegung in Steuererklärungen – in allen Belangen nachgekommen wird und dass aus den Angaben der Bw. ist zu folgern ist, dass bezüglich des "ausländischen" Kapitalvermögens keine ordentliche Offenlegung der Kapitalerträge zur Einkommensteuer erfolgte, verwies die Bw. lediglich auf die rechtlichen Ausführungen des Gutachtens Prof. Tumpel. Dass hinsichtlich der ausländischen Kapitalanlagen eine ordentliche Offenlegung der Erträge zur Einkommensteuer erfolgt wäre und seitens des Erblassers oder seiner Rechtsnachfolger diesbezüglich ein steuerlich korrektes Verhalten gegeben gewesen wäre, behauptete die Bw. während des gesamten Verfahrens nicht.

Im Gutachten wurde dazu im Wesentliche lediglich vertreten, dass – auch ohne Offenlegung – für Zwecke des Endbesteuerungsgesetzes „zwingend ein korrektes steuerliches Verhalten“ gegeben sei.

Ein „zwingend korrektes steuerliches Verhalten“ kann mangels Abfuhrpflicht eines Dritten hinsichtlich der „ausländischen Vermögenswerte“ gar nicht gegeben sein.

Es ist daher davon auszugehen, dass sich weder der Erblasser - noch dessen Rechtsnachfolger - hinsichtlich der Einkünfte des Erblassers aus den „ausländischen Vermögenswerten“ gegenüber dem Einkommensteuerfinanzamt steuerlich korrekt verhalten haben.

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.

Da es in Judikatur und Literatur gesichert ist, dass die Verdrängung einer gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Norm bloß jenes Ausmaß zu erreichen hat, das

gerade noch hinreicht, um den gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen, erübrigt sich ein Vorabentscheidungsersuchen.

Zu den einzelnen Kapitalanlagen:

Unbestritten ist, dass der gegenständliche Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer unterliegt. Strittig ist lediglich, ob neben dem mit dem angefochtenen Bescheid nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG erbschaftssteuerfrei belassenen Kapitalvermögen weiteres Vermögen ebenfalls nach dieser Bestimmung von der Erbschaftssteuer befreit ist.

Im Besondern handelt es sich dabei um

die im Hauptinventar unter Firmenkonten bei der Bank Austria ausgewiesenen Bankguthaben in Höhe von € 79.891,12 und in Höhe von € 165,66 und um die nachträglich hervorgekommenen „ausländischen Vermögenswerte“ in Höhe von € 1.322.299,59, wobei von diesen Vermögenswerten mit dem angefochtenen Bescheid auf Grund des dritten Teilstriches des § 17 Abs. 1 Z 17 ErbStG die Aktien im Wert von € 119.701,29 erbschaftssteuerfrei belassen wurden.

Zu den Firmenkonten:

Entsprechend der Erklärung der Bw. steht fest, dass der Erblasser seinen Betrieb bereits aufgegeben hatte, womit die Zinserträge aus den lt Mitteilung der Bank Austria vom 10. Juni 2002 kapitalertragsteuerpflichtigen Bankguthaben in Höhe von € 79.891,12 und in Höhe von € 165,66 zum Todestag zu die Einkünften aus Kapitalvermögen gehörten.

Es handelt sich dabei um Kapitalvermögen, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz EStG iV mit § 93 Abs. 2 Z 3 lit a EStG unterlagen und welches somit gemäß § 15 Abs. 1 Z 15 erster Teilstrich ErbStG von der Erbschaftssteuer befreit ist.

Zu den ausländischen Vermögenswerten:

Unbestritten steht fest, dass die Erträge aus den „ausländischen Vermögenswerten“ mangels entsprechendem Inlandsbezug weder der Kapitalertragsteuer iS des § 97 Abs. 1 EStG idF BGBl 12/1993 iV mit § 93 EStG unterlagen, noch ein unverzüglicher und unwiderruflicher Auftrages des Erblassers bzw. seiner Rechtsnachfolger an die kuponauszahlende Stelle zur freiwilligen Leistung eines Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer erfolgte.

Da, wie bereits festgestellt, die Erträge aus diesem Vermögen dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt vom Erblassers bzw. dessen Rechtsnachfolger nicht in steuerlich korrekter Weise offen gelegt wurden, ist es entsprechend obiger Ausführungen auch unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechtes nicht geboten, den Erwerb der „ausländischen

Vermögenswerte“ von Todes wegen nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG zu befreien.

Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Anteile an Investmentfonds im Sinne des InvFG 1993 mit ausschüttungsgleichen Erträgen mit Anteilen an Investmentfonds im Sinne des InvFG 1963 insoweit vergleichbar sind, dass diese unter § 93 Abs. 3 Z 4 EStG in der zum Zeitpunkt der Erlassung des Endbesteuerungsgesetzes gültigen Fassung, BGBl I Nr. 400/1988 eingeordnet werden könnten.

Auch ist es nicht erforderlich festzustellen, ob die zu den „ausländischen Vermögenswerten“ gehörigen Forderungswertpapiere bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten worden waren.

Jedenfalls kommt auf Grund des statischen Verweises des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG auf § 97 Abs 1 erster Satz EStG idF BGBl Nr. 12/1993 für unter § 93 Abs. 2 Z 1 EStG einzuordnende Genussrechte eine Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG grundsätzlich nicht in Frage.

Für die „ausländischen Vermögenswerte“ kommt insgesamt nur eine Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 dritter Teilstrich ErbStG in Betracht.

Da es sich bei den CS Indexmatches im Wert von € 44.069,80 und € 10.966,40 um reine Aktienfonds handle, die Miteigentum an den Aktien unter 1% des Nennwertes der jeweiligen Aktien vermittelten und der SG Dachfonds im Wert von € 106.398,60 hinsichtlich 97% des Fondsvermögens (= € 103.206,64) Miteigentum unter 1% des Nennwertes der jeweiligen Aktien vermittelt, ist für diese Vermögenswerte hinsichtlich eines Betrages von € 158.242,82 eine Befreiung zuzuerkennen.

Genussscheine, die sozietäre Genussrechte verbriefen, sind mangels Beteiligung am Nennkapital der Gesellschaft grundsätzlich nicht vom § 15 Abs.1 Z 17 dritter Teilstrich ErbStG erfasst (siehe Dorazil-Taucher, ErbStG, 10. Ergänzungslieferung, Tz 20.6 a zu § 15 ErbStG). Dass die Genussscheine Roche Holding AG im Wert von € 34.399,72 eine Beteiligung am Nennkapital, im Besonderen unter 1% des Nennkapitals verbriefen würden, wurde von der Bw. im Übrigen gar nicht behauptet.

Es wurden demnach vom FAG Vermögenswerte in Höhe von insgesamt € 238.299,62, wovon die Hälfte auf den Erwerb der Bw. entfällt, zu Unrecht bei der Befreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG nicht berücksichtigt und es ist daher die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage entsprechend zu berichtigen:

Steuerpflichtiger Erwerb lt. angefochtenem Bescheid

€ 648.798,09

abzüglich weiterem, nach § 15 Abs. 1 ErbStG befreitem Vermögen	€ 119.149,81
berichtigter steuerpflichtiger Erwerb	€ 529.648,28

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. Februar 2010