

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache der Frau BF, ADR, vertreten durch RA Rechtsanwaltspartnerschaft, Weihburggasse 9, 1010 Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 10. Oktober 2012, ErfNr.*** betreffend Erbschaftsteuer - Abweisung eines Erstattungsantrages nach § 33 ErbStG - zu Recht erkannt:

Die Bescheidbeschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren vor dem Finanzamt

1. Antrag um Erstattung von Erbschaftsteuer

Mit Schriftsatz vom 29. Mai 2012, eingebracht beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel am 31. Mai 2012, beantragte Frau BF (die nunmehrige Beschwerdeführerin, kurz Bf.) die Erstattung von Erbschaftsteuer mit folgender Begründung:

*"In der Verlassenschaft nach ERBLASSER , zuletzt wohnhaft ..., verstorben am 21.07.1982, AZ *A**/82 des BG XXX haben Frau BF , ... und Frau ERBIN2 je zur Hälfte die unbedingte Erbserklärung abgegeben. Mit Endbeschluss vom 30.12.1985, *A**/82 wurde das eidesstattige Vermögensbekenntnis vom 16.12.1985 mit einem Reinnachlass von ATS 3.700.833,47 zugrundegelegt.*

*Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern hat zunächst mit Bescheid vom 11.03.1988, zugestellt am 14.03.1988, BAPost 88/**** , BRPost ****/85 die Erbschaftssteuer vorgeschrieben, wobei die Erbin - hier somit für Frau ERBIN2 – eine Erbschaftssteuer von ATS 409.273,00; unbekämpft blieb und auch bezahlt wurde.*

Zufolge Berufung wurde die Erbin eine restliche Erbschaftssteuer von ATS 27.476,00 vorgeschrieben, die auch mit Zahlschein vom 27.11.1988 beglichen wurde.

*Frau A und Frau B erhoben am 09.05.2011 zu **Cg*** die Erbschaftsklage gegen Frau BF unter Hinweis darauf, dass sie die gesetzlichen Erben sind.*

Frau BF erstattete zunächst eine Klagebeantwortung, weil das genealogische Gutachten nicht ausreichend schien.

*Nach Verbesserung des Gutachtens sah sich Frau BF genötigt, die Erbschaftsklage zufolge besseren Erbrechtes der Klägerinnen anzuerkennen. Mit dem hier beigefügten rechtskräftigen Anerkenntnisurteil vom 30.09.2011, **Cg*** wurde die beklagte Partei schuldig erkannt, den Klägerinnen den ihnen mit Beschluss des Bezirksgerichtes XXX zu GZ **A**/82 vom 30.12.1985 eingewanderten Nachlass jeweils zur Hälfte abzutreten.*

Frau ERBIN2 hat somit grundlos zum Verlassenschaftsverfahren nach Erblasser zu den eingangs angeführten BAPosten eine Erbschaftssteuer von ATS 464.207,00 zu Unrecht bezahlt.

Beweis und Bescheinigung:

*Akt BAPost 88/**** BRPost ****/85 ,*

*Akt **A**/82 des Bezirksgerichtes XXX,*

*das angeschlossene Anerkenntnisurteil, **Cg*** ,*

*hilfsweise der Akt des Landesgerichtes YY , **Cg***,*

der angeschlossene Zahlschein vom 17.11.1988.

*Frau BF, ..., stellt somit den ANTRAG, alle zum Verlassenschaftsverfahren nach Erblasser, verstorben am 21.07.1982 (*A*/82 des BG XXX) von der Antragstellerin BF, ... bezahlten Erbschaftssteuern, somit ATS 436.749,00, das sind € 31.739,79 zu Handen RECHTSANWÄLTE Rechtsanwaltspartnerschaft auf das Konto Nummer ... zu erstatten."*

Dem Schriftsatz angeschlossen waren Kopien der Berufung vom 7.4.1988, des Einzahlungsbeleges vom 17.11.1988 und des Anerkenntnisurteils vom 30.9.2011.

In Ergänzung zum Antrag übermittelte die Bf. dem Finanzamt mit Schriftsätzen vom 20. Juni 2012 und vom 25. Juni 2012 noch weitere Unterlagen in Kopie (ua. des vorläufigen Erbschaftsteuerbescheides und des Zahlungsbeleges vom 11.4.1988).

2. Ermittlungen des Finanzamtes

2.1. Anfrage an A und B.

Am 8. August 2012 richtete das Finanzamt ein Ersuchen um Ergänzung an Frau A und Frau B, das mit Schriftsatz vom 17. September 2012 wie folgt beantwortet wurde:

Wie sie aus den gegenständlichen Unterlagen entnehmen können, ist Frau BF grundsätzlich schuldig, meinen Mandanten den in der Verlassenschaft vor dem BG XXX zur GZ **A**/82 vom 30.12.1985 zur Hälfte eingewanderten Nachlass jeweils zur Hälfte abzutreten.

Aus der bisherigen Korrespondenz mit Frau Bf.d bzw. deren Rechtsvertreter ergibt sich jedoch, dass das seinerzeitige Erbe von dieser verbraucht ist und daher meinen Mandanten aus der Verlassenschaft kein Vermögensvorteil zufallen wird.

Ich konnte bis dato lediglich die mir übergebenen Pretiosen gemäß Übernahmeprotokoll vom 24.10.2011 um einen Kaufpreis von EUR 3.600,00 veräußern und wurde dieser Erlös dazu aufgewendet, die zugesprochenen Kosten von mehr als 10.000,00 teilweise zu berichtigen.

Angeschlossen waren folgende Unterlagen in Kopie:

Erbschaftsklage vom 9.5.2012

Anerkenntnisurteil vom 30.9.2011

Schreiben BF vom 14.2.2012 samt Pensionsbescheid

Schreiben RA vom 24.10.2011 samt Übernahmeprotokoll

Schreiben RA vom 26.7.2012

2.2. Einsichtnahme in den Abhandlungsakt

Weiters nahm das Finanzamt Einsicht in den Abhandlungsakt ****A**/82** des BG XXX und fertigte Kopien der darin enthaltenen Unterlagen an.

3. Bescheid

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2012 wies das Finanzamt den Antrag auf Erstattung der Erbschaftsteuer mit folgender Begründung ab:

*"Gemäß § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008 ist § 33 ErbStG auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages entstanden ist, an dem das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 85/2008 im Bundesgesetz kundgemacht wurde, nicht mehr anzuwenden. Daher ist eine Erstattung der Erbschaftssteuer in Fällen, in denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des 26. Juni 2008 entstanden ist, nach den Bestimmungen des § 33 ErbStG nicht mehr möglich. Der Herausgabeanspruch ist im gegenständlichen Fall mit Anerkenntnisurteil des Landesgerichtes YY vom 30. September 2011, Zl. ****Cg****** entstanden."*

4. Berufung

In der dagegen eingebrachten Berufung wandte die Bf. Folgendes ein:

"1) Zur Rechtslage:

1.1. Gemäß § 34 Abs. 1 Zif. 13 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008 ist § 33 ErbStG auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages, an welchem das BGBl. I. Nr. 85/2008 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, nicht mehr anzuwenden.

Das Finanzamt interpretiert diese Bestimmung in der Begründung des angefochtenen Bescheides so, dass sich die Nichtanwendungsbestimmung auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages entstanden ist, an dem das Bundesgesetzblatt Bgbl. I. Nr. 85/2008 im Bundesgesetz kundgemacht wurde, bezieht.

Bei richtiger Rechtsanwendung ist jedoch unter "Vorgang" der Erbfall, also das Ableben des Erblassers, zu verstehen, und nicht der Herausgabeanspruch.

Dies ergibt sich auch aus den Materialien, insbesondere 549 der Beilagen XXIII. GP-Regierungsvorlage, Seite 6 und 7: "Vorgänge" im Sinne des Gesetzes sind Erwerbe von Todes wegen, Schenkungen unter Lebenden und Zweckzuwendungen, für die die Steuerschuld vor dem 01. August 2008 entsteht.

Folgerichtig wird für Sachverhalte, die einen Nacherhebungsbestand des ErbStG (§§ 8 Abs. 3 mit lit. b, 15 Abs. 1 Z 1 lit. c, 15 Abs. 1 Z 2 und 15 a) bilden, keine Steuer erhoben.

Ein solcher Nacherhebungstatbestand liegt jedoch im Zusammenhang mit § 33 ErbStG nicht vor.

Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall.

Damit ist der "Vorgang" im Sinne des § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG definiert.

1.2. Auf den Zeitpunkt des Entstehens des Herausgabeanspruches kommt es demgemäß nicht an.

Nach § 33 b) leg. cit. ist somit anzuwenden.

2) Fehlende Feststellungen:

*2.1. Das Finanzamt hätte somit feststellen müssen, dass die Berufungswerberin gemäß Urteil des Landesgerichtes YY vom 30. September 2011, **Cg**** schuldig ist, Frau A und Frau B den ihr mit Beschluss des BG XXX zu GZ **A**/82 vom 30.12.1985 zur Hälfte eingewandten Nachlass jeweils des Erblasser, verstorben am 21.07.1982 zur Hälfte abzutreten, weil der Nachlass der Testamentserbin nach Erblasser, nämlich Frau LEBENSGEFÄHRTIN am 02.08.1982 nicht erblos verstorben war. Frau A und Frau B sind ihre Erben und somit Erbeserben nach Erblasser.*

*2.2. Das Finanzamt hätte weiters anhand der vorgelegten Belege und anhand der im Verfahren BA-Post 88/**** (BR-Post *****/85) für den Erwerb von Todes wegen nach Erblasser, verstorben 21.07.1982 ergangenen Erbschaftssteuerbescheide feststellen müssen, dass die Berufungswerberin eine Erbschaftssteuer von insgesamt ATS 436.749,00 (das sind EUR 31.739,79) in zwei Teilbeträgen, nämlich am 11.04.1988 einen Teilbetrag von ATS 409.273,00 und am 27.11.1988 einen Teilbetrag von ATS 27.476,00 bezahlt hat.*

3) Damit besteht der Anspruch auf Erstattung der Steuer zu Recht.

*Die Berufungswerberin stellt daher den ANTRAG den angefochtenen Bescheid dahin abzuändern, dass ihrem Antrag vom 29.05.2012 auf Erstattung der Erbschaftssteuer von ATS 436.749,00 (EUR 31.739,79) bezahlt im Erbschaftssteuerverfahren BA-Post 88/**** (Verlassenschaftsverfahren nach Erblasser, verstorben am 21.07.1982, *A*/82 des BG XXX) stattgegeben werde."*

II. Verfahren vor dem UFS/BFG

1. Vorlage der Berufung an den UFS

Mit Vorlagebericht vom 29. November 2012 – der in Kopie auch der Bf. übermittelt wurde – legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Dabei führte das Finanzamt ua. Folgendes aus:

"Streitpunkte

Ist § 33 ErbStG anwendbar, wenn der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages der Kundmachung des BGBl. I 85/2008 entstanden ist?

Wie ist das Wort „Vorgänge“ in der Bestimmung des § 34 Abs. 1 Z 13, 3. Satz, ErbStG zu interpretieren?

Bezieht sich diese Formulierung auf den „Erwerb von Todes wegen“ oder auf den, den Herausgabeanspruch auslösenden Vorgang?

Antrag:

Das Finanzamt ersucht die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Die Bestimmung des § 33 ErbStG ist gemäß § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008 auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages entsteht, an dem das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 85/2208 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, nicht mehr anzuwenden.

Eine Erstattung der Erbschaftssteuer ist in den Fällen, in denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des 26.6.2008 entsteht, nach den Bestimmungen des § 33 ErbStG nicht möglich.

Der Herausgabeanspruch entstand im berufsgegenständlichen Fall mit Anerkenntnisurteil vom 30.9.2011, mit dem die Bw. für schuldig befunden wurde, den ihr eingereichten Nachlass an die klagenden Parteien abzutreten."

2.2. Übergang der Zuständigkeit auf das BFG

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher 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.

2.3. Beweisaufnahme durch das BFG

Vom Bundesfinanzgericht wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die im vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.*** befindlichen Unterlagen.

II. Sachverhalt

In der Verlassenschaft des am Juli verstorbenen Herr Erblasser haben Frau BF und Frau ERBIN2 auf Grund des Gesetzes je zur Hälfte unbedingte Erberklärungen abgegeben.

Mit Testament vom 23. Jänner 1962 hatte er seine Lebensgefährtin LEBENSGEFÄHRTIN zur Alleinerbin bestimmt. Diese ist am August nachverstorben, ohne über ihr Erbrecht zum Nachlass des Erblasser verfügt zu haben. Im Abhandlungsverfahren über ihren Nachlass wurden keine erbberechtigten Personen festgestellt und ist ihr Nachlass dem Staat als

erbloses Gut anheim gefallen. Daher wurde mit Beschluss vom 30. Dezember 1985 die vom Verlassenschaftskurator in der Verlassenschaft nach LEBENSGEFÄHRTIN auf Grund des Testaments abgegebene Erbserklärung vom Bezirksgericht XXX unter Hinweis auf die Entscheidung OGH DATUM, **Ob**** zurückgewiesen.

Mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes XXX vom 30. Dezember 1985 zu GZ **A**/82 wurde den erbserklärten Erbinnen Frau BF und Frau ERBIN2 der Nachlass je zur Hälfte eingewantwortet.

Mit vorläufigem Bescheid vom 11. März 2008 zu BRP *****/85, BAP 88/**** wurde Frau ERBIN2 gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG als Haftende für Erbschaftsteuer der Bf. in Höhe von ATS 675.000,00 in Anspruch genommen. Dabei ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Erwerb der Bf. in Höhe von ATS 1.979.970,00 (davon Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 34% = ATS 673.190,00) sowie vom Erwerb eines Liegenschaftsanteiles mit einem steuerlichen Wert von ATS 90.750,00 (davon Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% = ATS 1.815,00) aus. Infolge Stundung eines Teilbetrages überwies die Bf. am 11. April 1988 ATS 409.273,00 auf das Konto des Finanzamtes zu BAP 88/****. Nach Erlassung des endgültigen Bescheides und entsprechender Reduzierung der Erbschaftsteuer für den Erwerb der Bf. überwies die Bf. am 17. November 1988 einen weiteren Betrag von ATS 27.467,00 an das Finanzamt zu BAP 88/****.

Mit Erbschaftsklage vom 9. Mai 2011 begehrten Frau A und Frau B von der Bf. die Abtretung des ihr am 30. Dezember 1985 zur Hälfte eingewantworteten Nachlasses. Dabei wurde der Streitwert mit € 134.475,00 beziffert. Frau A und Frau B sind Großnichten nach der nachverstorbenen Lebensgefährtin des Herrn ERBLASSER, LEBENSGEFÄHRTIN.

Mit Anerkenntnisurteil vom 30. September 2011 wurde erkannt, dass die Bf. schuldig ist, den ihr am 30. Dezember 1985 zur Hälfte eingewantworteten Nachlasses je zur Hälfte an Frau A und Frau B abzutreten.

Am 24. Oktober 2011 übergab die Bf. Pretiosen an den rechtsfreundlichen Vertreter von Frau A und Frau B, der diese um € 3.600,00 veräußerte. Weitere Zahlungen seitens der Bf. wurden unter Hinweis darauf, dass sie das Nachlassvermögen bis auf die übergebenen Schmuckstücke und Münzen bereits verbraucht habe und sie über keine eigene Pension verfüge, verweigert.

III. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den eingesehenen Unterlagen und dem damit im Einklang stehendem Vorbringen der Bf. in ihren beim Finanzamt eingebrachten Schriftsätzen.

IV. Rechtslage und Erwägungen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des

Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06, unterlagen Erwerb von Todes wegen der Erbschaftsteuer.

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

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers. Die Steuerschuld für Erwerbe von Todes wegen nach Herrn ERBLASSER ist daher am Juli entstanden.

Gemäß § 33 lit. b) ErbStG 1955 ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit ein Erwerb von Todes wegen herausgegeben werden musste, eine Änderung der Steuer nicht mehr möglich ist und das herausgegebene Vermögen beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

§ 34 Abs.1 Z 13 ErbStG 1955 in der Fassung BGBl I Nr.85/2008 lautet wie folgt:

"Abgaben nach diesem Bundesgesetz werden für Vorgänge gemäß § 1 Abs. 1 Z 3, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht, nicht mehr erhoben. § 22 und § 24 Abs. 2 sind letztmals auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuerschuld vor dem 1. August 2008 entsteht. § 33 ist auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages, an dem das Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 85/2008, im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ereignen, nicht mehr anzuwenden".

Die Kundmachung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr.85/2008, im Bundesgesetzblatt erfolgte am 26. Juni 2008.

In den Gesetzesmaterialien wird dazu ausgeführt (siehe dazu RV, 549 BlgNr 23 GP):

"Da unter Erhebung gemäß § 49 Abs. 2 BAO alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung (einschließlich Rückzahlung und Nachsicht) zu verstehen sind, erfolgen auch keine Erstattungen für Sachverhalte, bei denen der Herausgabeanspruch mit Ablauf des Tages nach Kundmachung im Bundesgesetzblatt entsteht, mehr."

Den Ausführungen des Finanzamtes in Bezug auf den zeitlichen Anwendungsbereich der Bestimmung des § 33 ErbStG 1955 ist daher zuzustimmen.

Überdies ist anzumerken, dass auch bei Vorgängen vor dem 26. Juni 2008 Voraussetzung für die Erstattung der Erbschaftsteuer die tatsächliche Herausgabe des Erwerbes von Todes war (im § 33 ErbStG 1955 heißt es: heraus gegeben werden "musste").

Bei teilweise Herausgabe ist die Steuer nur insoweit zu erstatten, als sie gegenüber einer nunmehrigen Neuberechnung nach dem verbleibenden Erwerb zu hoch festgesetzt worden ist. Die Steuerpflicht bleibt bestehen, solange ein zurückgeforderter Betrag vom Empfänger nicht zurückerstattet ist (vgl. dazu VwGH 1.2.1951, Slg. 328/F).

Im vorliegenden Fall ist bis zum 26. Juni 2008 weder der Anspruch auf Herausgabe entstanden, noch ist bis zu diesem Datum eine tatsächliche Herausgabe von Nachlassgegenständen an Frau A und Frau B erfolgt.

Die durch den Erwerb von Todes wegen nach Herrn ERBLASSER erfolgte Bereicherung der Bf. wurde nicht beseitigt, denn auch für die herausgegebenen Pretiosen wäre der kapitalisierte Wert der Nutzung anzusetzen.

Der Antrag der Bf. wurde daher vom Finanzamt zu Recht abgewiesen.

Nur der Vollständigkeit halber wird noch darauf hingewiesen, dass im gegenständlichen Fall auch eine Abänderung des Erbschaftsteuerbescheides nach § 295a BAO nicht mehr in Betracht kommt (zur grundsätzlichen Anwendbarkeit der Bestimmung des § 295a BAO für den Bereich der Erbschaftsteuer vgl. UFS 31.8.2011, RV/3427-W/10), weil auch die absolute Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 3 BAO (10 Jahre seit der Anzeige des Erwerbsvorganges; auf Grund des Aktenzeichens des Erbschaftsteuerbescheides ist die Anzeige vermutlich im Jahr 1985 - spätestens aber im Jahr 1988, dem Jahr der Erlassung des Erbschaftsteuerbescheides erfolgt) bei Einbringung des Erstattungsantrages längst abgelaufen war (vgl. dazu Ritz, BAO⁵, § 295a Tz 46).

V. Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Es liegt zwar - soweit erkennbar - bis dato keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bestimmung des § 34 Abs.1 Z 13 ErbStG iVm § 33 ErbStG vor. Der Spruch der getroffenen Entscheidung entspricht aber insofern der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, als eine Erstattung der Erbschaftssteuer die tatsächliche Herausgabe des Vermögensvorteiles voraussetzt (vgl. VwGH 1.2.1951, Slg. 328/F).

Wien, am 3. September 2014