



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G, vertreten durch F, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 2. September 2002, Steuernummer, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 mit **18.046,56 Euro** (18% von 100.258,71 Euro) festgesetzt.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der Abgabe sind der am Ende der Entscheidungsgründe dargestellten Berechnung zu entnehmen, welche insofern einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die Bemessungsakten des Finanzamtes A., Steuernummern, sowie die Verlassenschaftsakten des Bezirksgerichtes XY. Dadurch stellen sich Sachverhalt und Verfahrensablauf folgendermaßen dar:

Am xxx ist Frau S verstorben. Mit Einantwortungsurkunde vom 2. 4. 2002 wurde der Nachlass dem unbedingt erbserklärten testamentarischen Erben G. eingewantwortet.

Neben diversen Legaten wurde der Pflichtteil der besachwalterten Mutter, CS, mit 1/3 des reinen Nachlasses, d.s. S 2,370.396,36 festgestellt (Pflichtteilsausweis im Protokoll vom xy).

Laut Beschluss vom 16.1.2001 hat der zur Wahrung der Rechte der pflegebefohlenen erbl. Mutter CS. zum einstweiligen Sachwalter bestellte R erklärt, den Pflichtteil der Pflegebefohlenen geltend zu machen (Beschluss vom ab).

Laut Beschluss vom 18.1.2001 wird der erbserklärte Testamentserbe G. aufgefordert zur Sicherstellung der Pflichtteilsansprüche der Mutter der Verstorbenen, CS-, ein Sparbuch über den Pflichtteilsbetrag von S 2,370.396,36 zu eröffnen und zu Gunsten des Bezirksgerichtes Z sperren zu lassen (Beschluss vom bc).

Dem Schriftverkehr des Erbenmachthabers, Herrn P, mit dem Bezirksgericht Z ist nach Legatskürzungen zu Gunsten des Pflichtteils ein errechneter Pflichtteilsbetrag für die erbl. Mutter von S 2,372.955,83 zu entnehmen (Aufstellung vom cd).

Am yyy ist die erbl. Mutter, CS,, nachverstorben. Mit Protokoll vom 12.6.2006 wurde das Inventar mit Aktiven in Höhe von € 196.674,67 und Passiven in Höhe von € 205.993,41, sohin einer Nachlassüberschuldung in Höhe von € 9.318,74 errichtet (Protokoll vom de). Mit Beschluss vom 19.6.2006 wurde das errichtete Inventar zu Gericht angenommen und genehmigt (Beschluss vom ef). Mit Beschluss vom 26.9.2006 wurde der erblasserische Neffe G, als einziger erbserklärter Erbe ermächtigt über die ausgewiesenen Guthaben – auch die Sparguthaben, wie das Sparbuch bei der Bank XYZ mit einer Einlage von € 172.263,42 – ohne Rücksicht auf Sperre oder Klausel frei zu verfügen. Weiters wurde die Einantwortungsurkunde erlassen und das Verlassenschaftsverfahren für beendet erklärt (Beschluss vom ef). Unter Punkt 6) der Aktiven des Inventars findet sich obgenanntes Sparbuch bei der XYZ. (lt. Pflugschaftsakt ON 8) mit einer Einlage von € 172.263,42 (S 2,370.396,36), wobei es sich offensichtlich um den strittigen Pflichtteilsbetrag nach der vorverstorbenen Tochter handelt.

Mit dem spruchgegenständlichen Bescheid hat das Finanzamt A in der Verlassenschaftssache nach der Tochter (S.) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 2,372.955,83 (laut Aufstellung des Ebenmachthabers) nach Abzug des Freibetrages gem. §14 Abs.1 ErbStG in Höhe von S 6.000,- eine Erbschaftssteuer in Höhe von S 568.068,99 (entspricht € 41.283,11) ermittelt und gegenüber der Pflichtteilsberechtigten CS, festgesetzt. Gegen diesen Bescheid hat der erbserklärte Erbe G,, ursprünglich vertreten durch Herrn Rechtsanwalt P, Berufung eingebracht.

Vorgebracht wurde, die Steuerschuld entstehe für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Bislang sei der Pflichtteilsanspruch nicht geltend gemacht worden. Die Steuerschuld sei somit noch nicht

entstanden. Weiters wurde vorgebracht, die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer sei unrichtig ermittelt worden. Das Finanzamt gehe offensichtlich von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 7,118.867,49 (€ 517.348,28) aus. Diese Bemessungsgrundlage sei zu hoch. In der Inventarserrichtung sei der Stand des Wertes des Wertpapierkontos mit S 3,004.904,16 angegeben worden. Allerdings habe das Wertpapierdepot derzeit lediglich einen Wert von S 2,802.970,77 (Stand Juni 2002), mit der Tendenz, dass der Wert aufgrund der Börsenturbulenzen des letzten Jahres immer weiter falle. Aus diesem Grund betrage der Pflichtteil der Berufungswerberin maximal S 2,305.644,70. Schließlich sei die Abgabenfestsetzung nach §27 Erbschaftssteuergesetz zwingend vorläufig vorzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18.4.2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Für die Wertermittlung sei, soweit im Gesetz nichts anderes bestimmt sei, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Die Steuerschuld entstehe mit Geltendmachung des Pflichtteils. Im Gerichtsakt sei der Pflichtteil mit ATS 2,372.955,83 festgestellt worden. Daher sei dieser Betrag der Erbschaftssteuer zu unterziehen. Eine spätere Wertminderung auf Grund von Kursverlusten finde keine Berücksichtigung. Für eine vorläufige Steuervorschreibung bestehe kein Grund, in der Berufung sei auch keiner geltend gemacht worden.

Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wird eingewendet, richtig sei, dass die Verstorbene, CS--, verstorben am „xxxx“ (richtig: yyyy), gegenüber ihrer Tochter, S- , verstorben am zzzz, pflichtteilsberechtigt gewesen sei. Der Pflichtteilsbetrag habe erst nach Legatskürzung ermittelt werden können. Strittig sei seinerzeit gewesen, ob der Pflichtteilsbetrag wirklich angefordert worden sei, bzw. ob er ordnungsgemäß erlegt worden sei. Es gebe darüber ein Sparbuch, das sich in Verwahrung des Erbenmachthabers mit gerichtlicher Sperre befinde. Die gerichtliche Sperre sei bis zum heutigen Tage nicht aufgehoben worden. Als Beweis wird auf die beizuschaffenden Verlassenschaftsakten hingewiesen. G. habe die Erbserklärung nach CS--, abgegeben, die anderen gesetzlichen Erben hätten bisher keine Erbserklärung abgegeben (Verweis: Beschluss des BG Z vom 16.10.2005). Die Sparbücher seien bisher nicht freigegeben worden. Das Inventar der Verlassenschaft nach CS--, sei bis heute nicht errichtet worden.

Mit Vorhalt vom 2. 3. 2011 wurde dem Berufungswerber die Sach- und Rechtslage zur Kenntnis gebracht.

Mit Stellungnahme vom 5. 4. 2011 brachte der Bw vor, der Abgabenanspruch sei verjährt. Gemäß § 311 Abs. 1 BAO wären die Abgabenbehörden jedoch verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Gerade dies sei im vorliegenden Fall

nicht erfolgt. Aus § 311 Abs. 2 BAO ergebe sich eine Entscheidungsfrist von maximal sechs Monaten. Die Bestimmung des § 209a BAO diene nicht dazu, die Untätigkeit der Abgabenbehörden zu schützen, sondern dazu, eine Verjährung aufgrund zahlreicher und mutwilliger Eingaben des Steuerpflichtigen zu verhindern. Auf die Bestimmung des § 209a Abs. 1 BAO könne sich die Abgabenbehörde daher nur dann berufen, wenn sie ihrer Entscheidungspflicht gemäß § 311 BAO nachgekommen sei, was im vorliegenden Fall jedoch nicht geschehen sei.

Inhaltlich sei festzuhalten, dass die Behörde das Entstehen des Abgabenanspruches an die Geltendmachung des Pflichtteils durch den einstweiligen Sachwalter der Pflegebefohlenen knüpfe. Voraussetzung dafür, dass die Handlungen des einstweiligen Sachwalters der Pflegebefohlenen zugerechnet werden könnten, sei, dass dieser im Rahmen seiner Befugnisse handle. Soweit eine Handlung des Sachwalters die ordentliche Verwaltung des Vermögens betreffe, sei er zu dieser ohne weiteres berechtigt. Im vorliegenden Fall handle es sich bei der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches jedoch um einen Fall der außerordentlichen Verwaltung. Eine solche Handlung durch den Sachwalter sei nur dann rechtsgültig, wenn dieser vorher eine pflegschaftsgerichtliche Genehmigung einhole. Dies sei im vorliegenden Fall nicht geschehen. Die Einforderung des Pflichtteils durch den einstweiligen Sachwalter namens der Pflegebefohlenen CS. könne letzterer daher nicht zugerechnet werden. Dem entsprechend sei der Abgabenanspruch noch gar nicht entstanden. Der Abgabenanspruch werde auch nicht entstehen, da der Erbe nach der Verstorbenen CS;., der nunmehrige Berufungswerber, den Pflichtteilsanspruch nicht geltend machen werde.

Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz auch aus anderen Gründen als jenen, die zur Aufhebung dieses Gesetzes geführt hätten, verfassungswidrig sei. Schließlich handle es sich ja um die Besteuerung von bereits versteuertem Vermögen.

Mit Berufungsentscheidung vom 16. März 2011 hat der UFS die Berufung als unbegründet abgewiesen, den Bescheid jedoch gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert.

Gegen diese Berufungsentscheidung hat der Bw zur Zahl B --- Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben. In der Beschwerdeschrift hat der Bw erstmals im gesamten Berufungsverfahren eingewendet, dass gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG auch für die Pflichtteilsberechtigten ein überschießender Steuervorteil in Abzug zu bringen gewesen wäre. Selbst wenn diese Bestimmung von Amts wegen wahrzunehmen ist – was hinsichtlich der Legatäre auch geschehen ist, hinsichtlich der Pflichtteilsberechtigten jedoch offensichtlich übersehen wurde - hätte der Bw dennoch mehrfach im Verfahren die Möglichkeit gehabt, diesen Umstand im Berufungsverfahren aufzuzeigen und eine Beschwerde zu vermeiden.

Zuletzt wurde ihm der Vorhalt der beabsichtigten Entscheidung samt Berechnung vom 2. März 2011 übermittelt. In der daraufhin ergangenen Stellungnahme wurde dieser Berechnungsfehler wiederum nicht eingewendet. Im Hinblick auf die Funktion des UFS als Kontroll- und Rechtsschutzorgan ist es primäre Pflicht der Amtspartei (Finanzamt) den Abgabeananspruch darzutun und der des Abgabepflichtigen, seinen Einwand über die Einschränkung oder das Nichtbestehen des Abgabeananspruches darzulegen (UFS, 24.7.2008, RV/2087-W/04).

Mit Bescheid gemäß § 300 Abs. 1 lit. a BAO hat die belangte Behörde den Bescheid (Berufungsentscheidung) vom 16. Mai 2011 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und den Beschwerdeführer (Bf) klaglos gestellt. Mit Beschluss vom 20. September 2011 hat der Verfassungsgerichtshof das Beschwerdeverfahren eingestellt.

Gemäß § 300 Abs. 3 BAO tritt das Verfahren durch Aufhebung des Bescheides in die Lage zurück in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Bescheides befunden hat. Mit Schreiben vom 21. Juli 2011 hat die h. o. Behörde die Amtspartei aufgefordert, den auf die Pflichtteilsberechtigte entfallenden überschießenden Steuervorteil zu ermitteln und das Ergebnis samt Berechnungsgrundlagen vorzulegen. Das Finanzamt ist dieser Aufforderung mit Stellungnahme vom 4. August 2011 nachgekommen.

Mit Schreiben vom 3. August 2011 hat der Bw ein ergänzendes Berufungsvorbringen übermittelt, worin der Verjährungsaufwand ausdrücklich aufrechterhalten wird, die Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz angeregt und Aussagen zur Frage des endbesteuerten Vermögens getroffen werden. Die Amtspartei hat mit Schriftsatz vom 24. August 2011 hie zu folgende Stellungnahme abgegeben, welche dem Bw mit Vorhalt vom 5. Dezember 2011 zur Kenntnis gebracht wurde:

„Zum Einwand der Verjährung ist festzuhalten, dass die Verjährungsfrist grundsätzlich 5 Jahre beträgt (§ 207 Abs. 2 BAO). Die Verjährungsfrist beginnt bei den Erwerben von Todes wegen frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb Kenntnis erlangt (§ 208 Abs. 2 BAO). Gemäß § 209 Abs. 3 BAO verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe spätestens 10 Jahre nach der Entstehung des Abgabeananspruches. In den Fällen des Erwerbes von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschaftssteuer jedoch spätestens 10 Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

Die Erblasserin ist im April 2000 verstorben, die Festsetzung der Erbschaftssteuer für den Pflichtteil erfolgte mit Bescheid vom 2. 9. 2002, sohin innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist.

Gemäß § 209a BAO steht einer Abgabefestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Normzweck des § 209a Abs. 2 BAO ist, die Partei vor Rechtsnachteilen (durch Eintritt der Bemessungsverjährung) zu schützen, die lediglich dadurch entstehen, dass die

Abgabenbehörde Anbringen nicht unverzüglich erledigt (Ritz, BAO³, § 209a, Tz 11 mit Verweis auf Rathgeber, SWK 2005, S 87).

Eine Aufhebung des Erbschaftssteuerbescheides sowie der Berufungsvorentscheidung und Zurückverweisung an die Abgabenbehörde 1. Instanz ist nicht zielführend. Dem BW entsteht durch die Entscheidung über die Berufung durch den UFS kein Rechtsnachteil, zumal gemäß § 276 BAO die Erlassung einer erstinstanzlichen Berufungsvorentscheidung möglich, aber nicht zwingend ist.

Das Finanzamt hat seine Rechtsansicht in der Stellungnahme vom 4. 8. 2011 sowie in der nunmehrigen weiteren Stellungnahme dargelegt. Die Rechtsansicht des Bw weicht von der des Finanzamtes ab, sodass eine abschließende, in Rechtskraft erwachsende Erledigung durch das Finanzamt als ausgeschlossen gilt.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. 2. 1999, B 128/97, ausgesprochen, dass die Befreiung nach § 15 (1) 17 ErbStG durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung kommen muss (Grundsatz der Einmalwirkung der Steuerbefreiung). Nach der Rechtsprechung des VfGH kommt beim Pflichtteilsberechtigten die Steuerbefreiung dann zum Tragen, wenn dem Pflichtteilsberechtigten tatsächlich endbesteuertes Vermögen zukommt, oder wenn das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben verbleibt, übersteigt (überschießender Steuervorteil). Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren (VfGH 23. 6. 1999, B 36/98).

Im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Legataren kommt die Steuerbefreiung gemäß § 15 (1) 17 ErbStG nur dann zu, wenn Inhalt des Vermächtnisses endbesteuertes Vermögen ist. Handelt es sich - wie im berufungsgegenständlichen Fall - um teilweise endbesteuerte, teilweise steuerpflichtige Vermögenswerte, so kommt dem Legatar die Steuerbefreiung nur insoweit zu, als das ihm angefallene Legat aus endbesteuerten Werten besteht. Für den Anteil, der nicht unter die Befreiung des § 15 (1) 17 ErbStG fällt, kann dem Legatar die Begünstigung nur im Wege eines "überschießenden Steuervorteiles" zukommen.

Es kann daher dem Bw nicht der volle "überschießende Steuervorteil" zuerkannt werden. Vielmehr ist der "überschießende Steuervorteil" auf alle am Erbfall beteiligten Legatare und Pflichtteilsberechtigten im Verhältnis aufzuteilen. Diesbezüglich verweist das Finanzamt auf die in der Stellungnahme vom 4. 8. 2011 enthaltene Berechnung.

Zur Befreiungsbestimmung des § 15 (1) 5 ErbStG ist anzumerken, dass der im Erbschaftssteuergesetz (in der zum Todestag gültigen Fassung) angeführte Betrag von ATS 40.000.- keinen Freibetrag, sondern eine Freigrenze darstellt. Bei Überschreitung dieser Grenze wird der gesamte angefallene Betrag steuerpflichtig.

Das Finanzamt beantragt, der Berufung lediglich hinsichtlich eines allenfalls vorhandenen überschießenden Steuervorteiles in aliquoter Höhe zu entsprechen, im Übrigen jedoch diese als unbegründet abzuweisen."

Im Übrigen hat das Finanzamt mit Stellungnahme vom 4. 8. 2011 dem Auftrag des Unabhängigen Finanzsenates folgend eine Neuberechnung der Erbschaftssteuer für die Pflichtteilsberechtigte durchgeführt:

*„Das Wertpapierdepot abc weist per Todestag einen Stand in Höhe von ATS 3,004.904,16 auf. Davon entfällt ein Teilbetrag in Höhe von ATS 2,744.834,49 (das sind **91,345%**) auf **endbesteuerte** Wertpapiere. Der Restbetrag in Höhe von 260.069,67 (das sind **8,655%**) ist nicht endbesteuert und sohin **steuerpflichtig**.*

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass die Bestimmung des § 15 (1) 17, 3. Teilstich erst mit BGBl I 2001/2 in das Erbschaftssteuergesetz aufgenommen wurde und erst ab 2001 anzuwenden ist.

Das Depot wurde wie folgt legiert:

- A) 20% = 600.980,83, davon 548.966,90 frei, 52.013,93 pflichtig
- B) 20% = 600.980,83, davon 548.966,90 frei, 52.013,93 pflichtig
- C) 20% = 600.980,83, davon 548.966,90 frei, 52.013,96 pflichtig
- D) 25% = 751.226,05, davon 686.208,62 frei, 65.017,42 pflichtig

Aus der Aufstellung im Bemessungsakt (Seite 57) ergeben sich folgende Legatskürzungsbeträge:

- A) 200.277,47 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)
- B) 200.277,47 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)
- C) 200.277,47 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)
- D) 250.346,84 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)

Somit ergeben sich folgende zur Auszahlung gelangten Legate:

- A) 400.703,36 davon frei 366.023,68, pflichtig 34.680,28
- B) 400.703,36 davon frei 366.023,68, pflichtig 34.680,28
- C) 400.703,36 davon frei 366.023,68, pflichtig 34.680,28
- D) 500.879,21 davon frei 457.529,30, pflichtig 43.349,90

Ermittlung eines überschießenden Steuervorteiles:

<i>Aktiva laut Gerichtsakt</i>	<i>7,330.211,04</i>
<i>abzüglich Verkehrswert Liegenschaft</i>	<i>1,358.000,00</i>
<i>zuzüglich Einheitswert</i>	<i>95.615,00</i>
<i>zuzüglich Versicherungserlös</i>	<i>45.672,00</i>
<i>abzüglich Kontogutschrift nach Todestag</i>	<i>5.845,60</i>
<i>abzüglich steuerfreie WP (Legat)</i>	<u><i>1.555.600,34</i></u>
<i>berichtigte Aktiva</i>	<i>4,552.052,10</i>
<i>Passiva laut Gerichtsakt</i>	<i>92.812,94</i>
<i>abzüglich Miete nach Todestag</i>	<i>25.151,94</i>
<i>abzüglich Kosten Legatarin</i>	<u><i>7.684,00</i></u>
<i>berichtigte Passiva</i>	<i>59.977,00</i>
<i>Verfahrenskosten</i>	<i>126.209,00</i>

Freibetrag § 15 (1) 17 ErbStG, soweit er nicht direkt den Legataren zuzurechnen ist:

<i>Konto a)</i>	<i>10.217,02</i>
<i>Depot b)</i>	<i>1,500.523,39</i>
<i>Depot c) (Rest!)</i>	<i>1,189.234,24</i>

Konto e)	73.076,76
Konto f)	21.358,37
Bausparen	<u>78.735,80</u>
Endbesteuertes Vermögen	2,873.145,58

Folgende Legate/Pflichtteile sind zu berücksichtigen:

C.)	Legat Einrichtung	34.750,00
	Pretiosen	19.365,00
	ab Kürzung	<u>18.034,46</u>
	zu berücksichtigen	36.080,54
A)	Legat WP steuerpflichtig (nach Kürzung)	34.680,28
B)		34.680,28
C,)		34.680,28
D)		43.349,90
E)	Legat EW	95.615,00
	ab Kürzung	<u>452.759,97</u>
	zu berücksichtigen	0

Pflichtteil erbl. Mutter 2,372.955,83

Bei Berechnung der Erbschaftssteuer für den seitens der erbl. Mutter geltend gemachten Pflichtteil ergibt sich ein anteiliger überschießender Steuervorteil in Höhe von 987.365,67 (Berechnung siehe Akt Seite 237)“:

„Reinnachlass	4,356.866,19
endbesteuertes Vermögen	2,873.145,58
Legate/Pflichtteile	2,556.426,99
Erbanteil	1,809.439,20
Restvermögen	1,492.720,61
<u>überschießender Steuervorteil</u>	<u>1,063.706,38</u>

<u>Legatäre/Pflichtteilsberechtigte</u>	<u>Betrag</u>	<u>hiervon befreit gem. §15 (1) 17 ErbStG</u>
C.)	36.080,54	15.012,79
A)	34.680,28	14.430,14
B)	34.680,28	14.430,14
C,)	34.680,28	14.430,14
D)	43.349,90	18.037,51
Pflichtteil erbl. Mutter	2,372.955,83	987.365,67

Es ergibt sich sohin folgende Erbschaftssteuer:

Pflichtteilsbetrag	2,372.955,83
Abzüglich Freibetrag § 14 Abs. 1 ErbStG	6.000,00

<i>Abzüglich aliquoter überschießender Steuervorteil</i>	<u>987.365,67</u>
<i>Steuerpflichtiger Erwerb</i>	1,379.590,16
<i>Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 18% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 1,379.590.-</i>	
<i>Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)</i>	248.326,20

Hinweis: Alle angeführten Beträge sind in ATS angegeben!"

Der Bw hat in seiner Stellungnahme vom 5. Jänner 2012 das Berufungsbegehren aufrechterhalten und insbesondere drei zentrale Punkte kritisiert:

Die rechtswidrige Aufteilung des überschießenden Steuervorteiles auch auf die Legatäre, bevor dieser von den Pflichtteilsberechtigten verbraucht wurde, die Berücksichtigung der Legatskürzung, welche eine Vereinbarung zu Lasten der Pflichtteilsberechtigten wäre, auf welche sie keinen Einfluss gehabt hätten und die unrichtige Berechnung des endbesteuerten Vermögens, v. a. Depot b) sowie der Reiseschecks.

Hie zu hat die Amtspartei in ihrer Stellungnahme vom 24. Jänner 2012 hinsichtlich des Verjährungseinwandes und des Vorbringens bezüglich Zurückverweisung an die Abgabenbehörde erster Instanz auf obige Stellungnahme vom 24. August 2011 verwiesen. Weiters hat das Finanzamt ausgeführt, gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG habe der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 1999, B 128/97 u. a. ausgesprochen, dass die Befreiung durch verfassungskonforme Interpretation bei allen Erwerben von Todes wegen für den gesamten Anfall an endbesteuertem Vermögen zur Geltung kommen müsse (Grundsatz der Einmalwirksamkeit der Steuerbefreiung). Übersteige das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen die Vermögenswerte, die dem Erben nach Erfüllung der Ansprüche der Legatäre und Pflichtteilsberechtigten verblieben, dann stehe dieser Teil des Freibetrages gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG, der vom Erben nicht ausgenützt werden könne (überschießender Steuervorteil), den Legatären und Pflichtteilsberechtigten anteilig zu. Dieser überschießende Steuervorteil sei proportional auf die Legatäre und Pflichtteilsberechtigten aufzuteilen. Bei der Ermittlung des überschießenden Steuervorteils blieben persönliche und sachliche Freibeträge jedoch außer Ansatz. Diese Grundsätze habe das Finanzamt in seiner Berechnung vom 4. August 2011 berücksichtigt. Dass ein Teil des Wertpapierdepots steuerpflichtig sei habe seinen Grund darin, dass zum Stichtag Todestag Aktien (noch) nicht steuerfrei gewesen seien und auch ausländische Wertpapiere nicht unter § 15 Abs. 1 Z 17 gefallen seien.

Hie zu sind der Amtspartei am 14. März 2012 folgende Ergänzungen aufgetragen worden:

„Der Berufungswerber hat in seiner Stellungnahme vom 5. 1. 2012 ausgeführt, das Finanzamt habe hinsichtlich des Wertpapierdepots Nr. b) (Wert ATS 2,647.080,48, FA- Akt Bl.Zl. 15, 17),

welches aus endbesteuertem Vermögen bestehe, lediglich einen Betrag von € 1.500.523,39 als endbesteuert angesehen, wobei nicht nachvollzogen werden könne, wie es zu diesem Betrag gelangt sei, sowie der Reiseschecks (siehe Seite 5 und 6 der Stellungnahme, dem FA übermittelt mit Schreiben vom 12. 1. 2012).

Auch aus der Aktenlage ist nicht klar ersichtlich, wie die Aufteilung in steuerpflichtige und steuerfreie Beträge berechnet worden ist. Es wird daher ersucht, die genaue und eindeutig nachvollziehbare Berechnung hinsichtlich der als pflichtig bzw. teilweise pflichtig angenommenen Wertpapiere zu übermitteln (insbesondere Punkt 7, 9, 10, 11, 12, 14, 16-19, FA-Akt Bl.Zl. 15, 17), sowie die jeweilige Grundlage hiezu."

Vom Finanzamt wurde dazu am 5. April 2012 folgende ergänzende Stellungnahme abgegeben:

„CS. ist am zzzz verstorben.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit im ErbStG nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der zum Todestag gültigen Fassung umschreibt jenes Vermögen, dessen todeswegiger Erwerb steuerfrei bleibt, durch Verweisung auf § 97 Abs. 1 und 2 EStG idF BGBl 1993/12. Durch diesen statischen Verweis haben spätere Änderungen des EStG 1988 die Befreiungsbestimmung im ErbStG nicht berührt.

§ 15 (1) 17 ErbStG in der zum Todestag gültigen Fassung lautet:

"Steuerfrei bleiben außerdem 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; weiters Erwerbe von Todes wegen von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes 1. a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I".

Soweit im Folgenden die Gesetzesstelle § 15 (1) 17 ErbStG zitiert wird, ist die per Todestag gültige Gesetzeslage gemeint. Die Befreiung für Anteile an Kapitalgesellschaften im gesetzlich näher bestimmten Ausmaß wurde durch Art. III Z 1 Kapitalmarktoffensive-Gesetz normiert und ist ab 2001 anzuwenden. Für die nachlassgegenständlichen Aktien bedeutet dies, dass auf Grund des im § 18 ErbStG geregelten Stichtagsprinzips das Aktienvermögen nicht steuerfrei zu behandeln ist.

Für die ErbSt tritt hinsichtlich der Fonds die Endbesteuerung insofern nicht ein, als sich im Fondsvermögen Aktien befinden. Die Anteile an den Fonds wurden für Zwecke der Erbschaftssteuerbemessung mit dem Wert angesetzt, der im Rechenschaftsbericht als "Erbschaftssteuerwert" ausgewiesen wurde. Dieser Erbschaftssteuerwert berücksichtigt einerseits die Wirkung der Endbesteuerung für die im Fondsvermögen enthaltenen, auf Grund des statischen Verweises im § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG von der Befreiung erfassten Vermögenswerte, andererseits wird dadurch der "Nichtbefreiung" von der Erbschaftssteuer für Aktien und ausländisches Kapitalvermögen Rechnung getragen.

Im berufungsgegenständlichen Fall wurden alle Aktien als steuerpflichtig gewertet. Die Fondsanteile wurden mit folgenden Erbschaftssteuerwerten angesetzt:

Bemessungsakt Seite 15, Position 9: ErbSt-Wert 124,67 ATS je Anteil (siehe Seite 29)

Position 10: wurde mit dem ausgewiesenen Wert angesetzt, da kein ErbSt-Wert bekannt gegeben wurde.

Seite 17, Position 11: ErbSt-Wert 20,78 ATS je Anteil (siehe Seite 31)

Position 12: ErbSt-Wert 4,13 ATS je Anteil (siehe Seite 33)

Position 14: ErbSt-Wert 300,39 ATS je Anteil (siehe Seite 35)"

„Zu den Reiseschecks ist anzumerken, dass diese bargeldloses Zahlungsmittel darstellen, jedoch kein Kapitalvermögen iSd § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG befreit lediglich 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."

Diese Stellungnahme wurde dem Bw mit Schreiben vom 5. Juli 2012 zur Kenntnis gebracht.

Weiters wurden Kopien aus dem Akt betreffend die Wertpapierdepots sowie die herangezogenen Erbschaftssteuerwerte übermittelt (Bl. 15, 17, 29, 31, 33, 35).

Der Bw hat dazu ausgeführt:

„Zunächst hat die Behörde die Rechtslage zum Zeitpunkt der Erlassung ihrer Entscheidung anzuwenden, es sei denn, dass in entsprechenden Übergangsvorschriften anderes geregelt ist. Das Finanzamt geht in seiner Stellungnahme davon aus, dass das ErbStG idF vom April 2000 anzuwenden ist. Dies ist jedoch unrichtig, da seither zahlreiche Novellierungen, insbesondere des einschlägigen § 15 stattgefunden haben. Diese sind zu berücksichtigen, da diese Änderungen nicht nur auf künftige, sondern auch auf bereits vergangene Fälle anzuwenden sind. Anderes hätte vom Gesetzgeber in den Übergangsbestimmungen ausdrücklich angeordnet werden müssen, was jedoch nicht geschehen ist.

Zu den einzelnen Positionen ist auszuführen, dass - unabhängig davon, welche Fassung des ErbStG herangezogen wird - sämtliche Wertpapiere, für welche eine unwiderruflich KEST-Erklärung abgegeben wurde, auch hinsichtlich der Erbschaftssteuer endbesteuert sind.

Aus diesem Grund ist die Einschätzung des Finanzamtes hinsichtlich der im Depot Nr. b) angegebenen Positionen 9), 10), 11), 12) und 14) jedenfalls unrichtig. Bei Zugrundelegung der zuletzt gültigen Fassung des § 15 ErbStG ist auch die steuerrechtliche Behandlung der Positionen 16) bis 19) unrichtig. Die Position 17 (Staatsanleihen U) ist ebenfalls unabhängig von der herangezogenen Fassung des ErbStG steuerfrei.

Nun zu den einzelnen Positionen, die vom Finanzamt gesondert erwähnt wurden:

Zur Position 9) "SE" bezieht sich das Finanzamt auf einen Erbschaftssteuerwert (Aktenseite 29), der für einen Zeitraum berechnet wurde, nämlich vom 20.3.2000 bis zum 31.5.2000. Es hat keine genaue Festlegung stattgefunden, wie hoch dieser Erbschaftssteuerwert zum Stichtag April 2000 war.

Hinsichtlich Position 10) wurde der gesamte Wert als erbschaftssteuerpflichtig angesehen, obwohl es keine diesbezügliche Feststellung eines Erbschaftssteuerwertes gab. Richtigerweise müsste daher der gesamte Betrag als erbschaftssteuerfrei behandelt werden. Es ist Sache der Behörde, den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und insbesondere auch die Grundlagen der Steuerpflicht zu erheben. Dies wurde vom Finanzamt I. Instanz bisher unterlassen und wäre nun vom UFS nachzuholen.

Für diese Recherchearbeit erscheint der UFS denkbar ungeeignet, weshalb zum wiederholten Male die Zurückverweisung der Angelegenheit an das Finanzamt I. Instanz begehrt wird.

Hinsichtlich Position 11) wurde ein Erbschaftssteuerwert herangezogen (Aktenseite 31), der für den Zeitraum 1.3.1999 bis 29.2.2000 festgestellt wurde. Der maßgebliche Stichtag, nämlich der Todestag, war aber der April 2000, der herangezogene Erbschaftssteuerwert ist daher für diesen Zeitpunkt gar nicht anwendbar. Auch hier fehlen noch Ermittlungen seitens des Finanzamtes. Denn es ist sehr wahrscheinlich, dass sich die Werte der Einzelpositionen als auch die Zusammensetzung des Fonds bis zum Stichtag geändert haben.

Hinsichtlich Position 12) wurde ebenfalls eine veraltete Festlegung des Erbschaftssteuerwertes herangezogen (Aktenseite 33), nämlich eine vom 1.3.1999 bis 29.2.2000 gültige Aufstellung. Es gilt das zu Punkt 11) gesagte.

Hinsichtlich Position 14) wurde ein Erbschaftssteuerwert zum 15.4.2000 herangezogen, wobei aber der entscheidungsrelevante Stichtag im April 2000 liegt. Die Entscheidungsgrundlage, nämlich der Erbschaftssteuerwert zum Todestag, ist daher vom Finanzamt noch zu ermitteln. Es gilt das zu Punkt 11) gesagte.

Bei den Reiseschecks handelt es sich nicht um bargeldlose Zahlungsmittel, sondern um Geldforderungen gegenüber Kreditinstituten, welche ebenfalls steuerfrei sind. Insgesamt hat das Finanzamt 1. Instanz bereits veraltete oder zu falschen Stichtagen festgestellte Erbschaftsteuerwerte herangezogen. Die korrekten Werte sind noch im Rahmen der Sachverhaltsermittlung zu erheben.

Weiter aufrecht bleibt der Einwand der Verjährung, wobei nochmals darauf hingewiesen wird, dass § 209a Abs. 1 BAO nicht den Zweck hat, die Behörde vor einer Verjährung zu schützen, die dadurch eintritt, dass die Behörde jahrelang untätig bleibt und - sobald sie tätig wird - unrichtige Entscheidungen trifft. Die Bestimmung dient dem Schutz vor Verzögerungsmaßnahmen seitens des Steuerpflichtigen, solche lagen im vorliegenden Fall aber nicht vor.

Zudem wird nochmals darauf hingewiesen, dass eine Bescheiderlassung zum jetzigen Zeitpunkt jedenfalls verfassungswidrig wäre. Nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes sind Vorschriften, zu deren Sinnermittlung qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung sowie geradezu archivarischer Fleiß vonnöten sind (VfSlg 3130/1956) keine verbindlichen Normen, ebenso wenig solche, zu deren Verständnis "außerordentliche methodische Fähigkeiten und eine gewisse Lust zum Lösen von Denksportaufgaben erforderlich sind" (VfSlg 12420/1990). Aus dem bisherigen Akteninhalt ist leicht abzulesen, dass für die Lösung der hier anstehenden Rechtsfragen sowohl qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung, als auch geradezu archivarischer Fleiß als auch außerordentliche methodische Fähigkeiten und eine gewisse Lust zum Lösen von Denksportaufgaben erforderlich sind. Aus diesem Grund sind die zugrunde liegenden Vorschriften verfassungswidrig und eine Abgabenfestsetzung unzulässig.

Aus den genannten Gründen wird beantragt, der Berufung vollinhaltlich stattzugeben und die Erbschaftssteuer mit Null festzusetzen, in eventuelle, den Bescheid der Abgabenbehörde 1. Instanz und die Berufungsvorentscheidung aufzuheben und die Angelegenheit zur Verfahrensergänzung und neuerlichen Entscheidung an die Abgabenbehörde 1. Instanz zurückzuverweisen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches:

Gemäß § 1 Abs.1 Z1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterlag der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Gemäß §2 Abs.1 Z1 leg. cit. gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte nahe Verwandte mindestens erhalten müssen. Der Pflichtteilsberechtigte ist kein Erbe, sein Anspruch ist grundsätzlich eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil des Nachlasswertes in Geld. Gemäß §766 ABGB gebührt in der aufsteigenden Linie jedem Noterben als Pflichtteil ein Drittel dessen, was er nach der gesetzlichen Erbfolge erhalten haben würde. Im Berufungsfall war an die erblasserische Mutter daher ein Drittel des Nachlasswertes auszubezahlen.

Nach §12 Abs.1 Z1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Damit wird der Pflichtteilsanspruch steuerlich beachtet, sobald der Pflichtteilsberechtigte seinen Entschluss, den Pflichtteil zu verlangen, nach außen hin kundgetan bzw. erkennbar gemacht hat. Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteiles ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder dessen Vertreter nach außen hin - auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (vgl. VwGH 18.11.1993, 88/16/0163; VwGH 27.6.1994, 93/16/0129, 0130; Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 16 zu § 12 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen). Des Weiteren führt der VwGH im genannten Erk. VwGH 18.11.1993, 88/16/0163, aus: „Die Bf gelangt zu der auch vom VwGH geteilten Ansicht, dass der Steuergesetzgeber das Entstehen der Steuerschuld an die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und nicht an den Zeitpunkt des Entstehens, der Fälligkeit, der wirklichen Zuteilung oder der Auszahlung anknüpfen habe wollen.“ (vgl. auch UFS 4.6.2004 RV/0629-I/02).

Zu dem Argument, es handle sich hinsichtlich der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches um einen Fall der außerordentlichen Verwaltung des einstweiligen Sachwalters, eine solche Handlung durch den Sachwalter sei nur rechtsgültig, wenn er vorher eine pflegschaftsbehördliche Genehmigung einhole, ist folgendes zu sagen:

Im gegenständlichen Fall hat der zur Wahrung der Rechte der pflegebefohlenen erbl. Mutter CS. bestellte einstweilige Sachwalter laut Beschluss des BG Z vom 16.1.2001, XY., erklärt, den Pflichtteil der Pflegebefohlenen geltend zu machen.

Laut Punkt 3) des Beschlusses XY. vom 16.1.2001 wurde abhandlungsbehördlich und pflegschaftsbehördlich zur Kenntnis genommen, dass der zum einstweiligen Sachwalter bestellte R den Pflichtteil der Pflegebefohlenen geltend gemacht und die Inventierung des Nachlasses beantragt hat. Laut Punkt 4) des Beschlusses wurde der Pflichtteilsausweis

abhandlungsbehördlich zur Kenntnis genommen und pflegschaftsbehördlich genehmigt. Mit Beschluss vom 18. 1. 2001 wurde der erbserklärte Testamentserbe aufgefordert, zur Sicherstellung der Pflichtteilsansprüche der Mutter der Verstorbenen ein Sparbuch über den Pflichtteilsbetrag von S 2,370.396,36 zu eröffnen und zu Gunsten des Bezirksgerichtes Z sperren zu lassen (siehe Gerichtsakt XY-). In der Folge wurde der Pflichtteilsbetrag auf einem solchen Sparbuch bei der ABC, hinterlegt und gesperrt (siehe Gerichtsakt XY.).

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes Z vom 21. 2. 2001, Zl. def, wurde Herr R gemäß § 273 ABGB zum Sachwalter bestellt:

„Der Sachwalter hat folgende Angelegenheit zu besorgen (§273 Abs.3 Z1 ABGB): Vertretung im Verlassenschaftsverfahren nach der am zzzz verstorbenen Tochter der Betroffenen, S-.“

Auch im Inventar findet sich folgender Passus:

„Es wird festgestellt, dass R für das gegenständliche Verlassenschaftsverfahren für die pflichtteilsberechtigten, besachwalteten erbl. Mutter CS. zum einstweiligen Sachwalter bestellt wurde (ON 12). Der Genannte erklärt in dieser Funktion den Pflichtteil der Pflegebefohlenen geltend zu machen und die Inventierung des Nachlasses zu beantragen.“

Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, der einstweilige Sachwalter hätte seine Kompetenzen überschritten.

Mit Einantwortungsurkunde vom 2. 4. 2002 wurde der Nachlass dem Bw zur Gänze eingewantwortet.

Mit Beschluss vom 123, wurde die ABC. angewiesen, das Sparbuch zu Gunsten der def. gesperrt zu halten.

Im August 2003 ist die besachwaltete erblasserische Mutter nachverstorben. Im Beschluss des Bezirksgerichtes Z, def., vom 19. 11. 2003, wurde das Sachwalterschaftsverfahren auf Grund des Todes der Betroffenen eingestellt. In der Vermögensaufstellung ist u.a. das o.a. Sparbuch bei der XYZ- mit einem Betrag von € 172.263,42 (entspricht S 2,370.396,36) enthalten. Im Inventar vom 12. 6. 2006, de., findet sich unter Punkt 6) wiederum vorzitiertes Sparbuch laut Pflegschaftsakt ON 8.

Mit Einantwortungsurkunde vom 26. 9. 2006 wurde der Nachlass nach der nachverstorbenen Mutter ebenfalls dem Bw zur Gänze eingewantwortet. Mit Beschluss des BG Z vom gleichen Tage wurde der Bw ermächtigt u.a. über vorangeführtes Sparbuch bei der ABC, im Betrag von € 172.263,42 frei zu verfügen.

Der Pflichtteil wurde demzufolge ausbezahlt. Die Steuerschuld ist bereits mit dessen Geltendmachung entstanden.

Ob zwischen Geltendmachung und Auszahlung eines Pflichtteilsanspruches eine Wertminderung eingetreten ist, ist grundsätzlich ohne Belang, da für die Wertermittlung im Rahmen der Bemessung der Erbschaftsteuer gemäß § 18 ErbStG 1955 der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld allein maßgebend ist.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung kann davon ausgegangen werden, dass der im Verlassenschaftsverfahren bekannt gegebene Pflichtteilsanspruch (Schreiben von P vom 18. 5. 2001 an das BG Z) als erwiesen angenommen werden kann. Diesem Schreiben folgend lautet auch der Beschluss des BG Z vom 29. September 2001, XY,.

Zur Vorläufigkeit nach §27 ErbStG:

Gemäß § 22 Abs. 1 ErbStG 1955 war jeder, der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegende Erwerb, vom Erwerber binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall dem Finanzamt anzumelden.

Gemäß § 23 Abs. 1 ErbStG 1955 konnte das Finanzamt in den Fällen des §22 von den zur Anmeldung Verpflichteten innerhalb einer von ihm zu bestimmenden Frist die Abgabe einer Erklärung verlangen.

Gemäß § 27 ErbStG 1955 war auf Grund der Steuererklärung der ihr entsprechende Betrag der Steuer vom Finanzamt vorläufig festzusetzen.

Eine solche Erklärung ist vom Finanzamt aber nicht abverlangt worden, womit eine zwingende vorläufige Festsetzung nach § 27 ErbStG 1955 nicht gegeben war.

Davon abgesehen hat die Berufungsbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen (Ritz, BAO³, §289 Tz 59, samt Judikaturzitaten).

Nach Abschluss der Verlassenschaftsverfahren ist kein Grund für eine vorläufige Festsetzung gegeben.

Zur Verjährung:

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Erbschaftssteuer grundsätzlich fünf Jahre. Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabeananspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird. Gemäß § 209 Abs. 3 BAO idF BGBl I 2004/57 verjährt das Recht auf Festsetzung einer Abgabe

spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches. In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

Die Erblasserin ist am xxx verstorben. Der Erbschaftssteuerbescheid ist am 2. September 2002 erlassen worden. Festsetzungsverjährung ist somit nicht eingetreten.

Wie der Bw selbst ausführt, steht gemäß § 209a BAO einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Wie der Bw weiters ausführt, sind die Abgabenbehörden gemäß § 311 BAO verpflichtet, über Anbringen der Parteien ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden. Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekannt gegeben, so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Die Devolution ist jedoch nur hinsichtlich erstinstanzlicher Bescheide vorgesehen, weil das Abgabenverfahren gemäß § 291 BAO nur einen zweistufigen Instanzenzug kennt, der beim Unabhängigen Finanzsenat endet. Gegen die Verletzung der Entscheidungspflicht der Abgabenbehörden zweiter Instanz kann gemäß Art. 132 B-VG und §27 VwGG Säumnisbeschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben werden. Wird daher über eine Berufung nicht binnen sechs Monaten entschieden, so findet § 311 BAO keine Anwendung.

Zur Verfassungswidrigkeit:

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Bw ist zu sagen, dass der Verfassungsgerichtshof (VfGH) mit Erkenntnis vom 7. März 2007, VfGH 7. 3. 2007, G 54/06-15 u.a., aus Anlass ursprünglich der VfGH-Beschwerde zu Zl. VfGH B 3391/05 sowie mehrerer, beim Verwaltungsgerichtshof anhängiger Beschwerdeverfahren (Zl. 2004/16/0143 u. a.), auf welche die Anlassfallwirkung ausgedehnt wurde, den Grundtatbestand der Erbschaftssteuer nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 als verfassungswidrig aufgehoben und im Spruch bestimmt hat, dass diese Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden, so sind gemäß Art. 140 Abs.7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden.

Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist das Gesetz jedoch weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH in seinem Erkenntnis nichts anderes ausspricht. Hat der VfGH in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden (siehe dazu VwGH 29. 3. 2007, 2007/16/0038). Die als verfassungswidrig erkannte Fassung des ErbStG ist damit – abgesehen von den Anlassfällen – bis zu diesem Zeitpunkt versteinert und kann nicht neuerlich angefochten werden (vgl. Vorwort Karl-Werner Fellner¹⁰, Gebühren und Verkehrssteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Stand 1. August 2008). Dem gegenständlichen Fall kommt zweifelsfrei keine Anlassfallwirkung zu. Mit Ausnahme der bestimmten Anlassfälle sind aber auf alle anderen, vor der Aufhebung bzw. bis zum Ablauf der Frist am 31. Juli 2008 verwirklichten, Tatbestände die Bestimmungen des bis zum 1. August 2008 in Geltung stehenden Erbschaftssteuergesetzes 1955 unverändert anzuwenden. Daher erfolgte die Festsetzung der Erbschaftssteuer gesetzeskonform.

Zu § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG

Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes gilt zunächst, dass die Erbschaftssteuer insoweit abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde. Abgegolten ist die Steuer aber auch dann, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruches oder im Zuge einer Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlassvermögen zugewiesen wird. Ebenso ist schließlich vorzugehen, wenn ein (Geld-) Vermächtnis mittels endbesteuerten Nachlassvermögens erfüllt wird. In all diesen Fällen hängt die Steuerfreiheit freilich davon ab, dass dem Steuerpflichtigen tatsächlich endbesteuertes Vermögen zugewendet wird. Dem Erben bleibt die Begünstigung auch dann erhalten, wenn er zwecks Entrichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet. Übersteigt jedoch das im Nachlass enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert dessen, was dem Erben (gemeinsam mit anderen Empfängern derartigen Vermögens) verbleibt, dann steht es der Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt; denn im Ergebnis muss der Nachlass in jenem Umfang steuerfrei bleiben, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. Pflichtteilsberechtigte und Vermächtnisnehmer können dann den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch

nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Erfüllung des Pflichtteils oder zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlassgegenstände oder nicht aus dem Nachlass stammendes Vermögen greift. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens mehrere Personen in Betracht, so ist ihnen die unverbraucht gebliebene Begünstigung anteilig zu gewähren (UFS 24. 2. 2006, RV/1833-W/04, VfGH 23.6.1999, B 36/98 unter Hinweis auf VfGH 25.2.1999, B 128/97).

Hinsichtlich der vom Bw angesprochenen Novellierungen ist zu sagen, dass im Abgabenrecht der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben gilt, 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 1955 hatte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld folgenden Wortlaut:

„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; weiters Erwerbe von Todes wegen von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes I.a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I.“ (Bezugszeitraum: Abs. 1 Z 17 ab 1. 1. 2000, § 34 Abs. 1 Z 4 idF BGBl. I Nr. 106/1999).

§ 15 Abs. 1 Z. 17 erster Teilstrich ErbStG umschreibt das steuerfreie Vermögen durch eine statische Verweisung auf das EStG 1988 idF BGBl 1993/12 (vgl. u. a VfGH 12.10.1998, G 170/96 u.a; VwGH 30.9.2004, 2004/16/0074) und zeigt sich darin der Wille des Gesetzgebers, dass Änderungen des Einkommensteuergesetzes nicht auch "automatisch" eine Auswirkung auf den Bereich der Erbschaftsteuer haben sollen (vgl. dazu auch das Stenographische Protokoll (RV 1237) zum Steuerreformgesetz 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, das die erste Novellierung des Endbesteuerungsgesetzes und des § 97 EStG beinhaltete).

Nach rein innerstaatlicher Rechtslage bezog sich die Abgeltungswirkung der "besonderen" Einkommensteuer iSd § 37 Abs. 8 EStG am Stichtag nur auf die Einkommensteuer und war vergleichbares ausländisches Kapitalvermögen von der Erbschaftsteuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ausgeschlossen (UFS 18. 9. 2009, RV/2158-W/07).

Zur Bewertung

Zur Heranziehung der Erbschaftssteuerwerte ist zu sagen, dass diese den Todestag einschließen (Position 9, SE, 20.3.2000 – 31.5.2000) bzw. für einen Zeitraum kurz vor dem Todestag (Position 11, B, und Position 12, C, 1.3.1999-29.2.2000) oder kurz nach dem Todestag (Position 14, D, 15.4.2000).

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass die den Stichtag einschließenden Zeiträume auch für diesen Geltung haben. Für Zeiträume kurz vor oder kurz nach dem Todestag ist zu sagen, dass den Bw – wie unten ausgeführt – im Zuge der Anwendung einer Begünstigungsbestimmung eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft. Der Bw hat keine abweichenden Werte bekannt gegeben.

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Die Investmentfondsrichtlinien 2003, InvFR 2003, Erlass vom 28.01.2004, GZ 14 0611/132-IV/14/03, sehen etwa die Schätzung des Erbschaftssteuerwertes von Immobilienfonds an Hand der Vermögenszusammensetzung des Fonds und der umlaufenden Anteile zum Abschlussstichtag des Fonds, der dem Todestag des Erblassers unmittelbar vorausgegangen ist vor, wenn die Zusammensetzung des Fondsvermögens und die Zahl der laufenden Anteile zum Todeszeitpunkt nicht bekannt ist (2.4.2.4.).

Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent. Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO³, § 184, Tz 3, samt Judikaturzitaten).

Zu den Reiseschecks

Hinsichtlich der Reiseschecks ist zu sagen, dass die Ausgabe von Reiseschecks ein Bankgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 9 KWG (Anm. seit 1. 1. 1994 Bankwesengesetz, vgl. BGBl. Nr. 532/1993) und deshalb als erlaubnispflichtige Finanzdienstleistung nur Kreditinstituten gestattet ist. Der Reisescheck wird nicht von einer Notenbank ausgestellt und ist daher kein gesetzliches Zahlungsmittel. Aus diesem Grunde besteht bei Handel und Kreditinstituten kein Annahmezwang; die Akzeptanz beruht auf Freiwilligkeit. Eingelöst wird er mindestens bei allen Vertragsunternehmen des jeweiligen Emittenten, die ein Logo des Emittenten sichtbar angebracht haben. Gablers Wirtschaftslexikon beschreibt den Reisescheck als Zahlungsmittel im internationalen Reiseverkehr in Form von Schecks oder scheckähnlichen Urkunden (Anweisungen), das gegen Einlösung durch Unbefugte gesichert ist. Der Reisescheck ist weder ein gesetzliches Zahlungsmittel noch ein Inhaberpapier.

Die Bestimmungen des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 sind aber schon deshalb nicht anwendbar, da es sich hierbei nicht um Kapitalvermögen handelt, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin der Steuerabgeltung nach dem Einkommensteuergesetz unterlegen sind.

Bei § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG 1955 handelt es sich um eine Begünstigungsbestimmung, weshalb der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes in den Hintergrund tritt (VwGH 18. 11. 2003, 98/14/0008; 17. 12. 2003, 99/13/0070; 25. 2. 2004, 2003/13/0117).

Dies hat der Gerichtshof nicht nur in Bereichen vertreten, in denen die Begünstigungen antragsgebunden sind, *sondern auch für von Amts wegen zu beachtende* Begünstigungsbestimmungen (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO³, § 115, Tz 12, samt Judikaturziten).

Insoweit geht die Argumentation des Bw, das Finanzamt habe die korrekten Werte im Rahmen der Sachverhaltsermittlung zu erheben ins Leere. Denn einerseits hätte der Bw die seiner Meinung nach korrekten Werte übermitteln müssen (die vom Finanzamt der Bewertung zu Grunde gelegten Unterlagen wurden ihm in Kopie übersendet), andererseits findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (Ritz o.a., VwGH 25. 10. 1995, 94/15/0131; 94/15/0181).

Zur Berechnung

Hinweis: Alle angeführten Beträge sind in ATS angegeben!

Das Depot wurde wie folgt legiert:

- A) 20% = 600.980,83, davon 548.966,90 frei, 52.013,93 pflichtig
 B) 20% = 600.980,83, davon 548.966,90 frei, 52.013,93 pflichtig
 C) 20% = 600.980,83, davon 548.966,90 frei, 52.013,96 pflichtig
 D) 25% = 751.226,05, davon 686.208,62 frei, 65.017,42 pflichtig

Aus der Aufstellung im Bemessungsakt (Seite 57) ergeben sich folgende Legatskürzungsbeträge:

- A) 200.277,47 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)
 B) 200.277,47 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)
 C) 200.277,47 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)
 D) 250.346,84 (d.s. 33,325% des Legatsbetrages)

Somit ergeben sich folgende zur Auszahlung gelangten Legate:

- A) 400.703,36 davon frei 366.023,68, pflichtig 34.680,28
 B) 400.703,36 davon frei 366.023,68, pflichtig 34.680,28
 C) 400.703,36 davon frei 366.023,68, pflichtig 34.680,28
 D) 500.879,21 davon frei 457.529,30, pflichtig 43.349,90

Ermittlung eines überschießenden Steuervorteiles:

Aktiva laut Gerichtsakt	7.330.211,04
abzüglich Verkehrswert Liegenschaft	1.358.000,00
zuzüglich Einheitswert	95.615,00
zuzüglich Versicherungserlös	45.672,00
abzüglich Kontogutschrift nach Todestag	5.845,60
abzüglich steuerfreie WP (Legat)	<u>1.555.600,34</u>
berichtigte Aktiva	4.552.052,10
Passiva laut Gerichtsakt	92.812,94
abzüglich Miete nach Todestag	25.151,94
abzüglich Kosten Legatarin	<u>7.684,00</u>
berichtigte Passiva	59.977,00
Verfahrenskosten	126.209,00

Freibetrag § 15 (1) 17 ErbStG, soweit er nicht direkt den Legataren zuzurechnen ist:

Konto a)	10.217,02
Depot b)	1.500.523,39
Depot c) (Rest!)	1.189.234,24
Konto e)	73.076,76
Konto f)	21.358,37
Bausparen	<u>78.735,80</u>

Endbesteuertes Vermögen 2,873.145,58

Folgende Legate/Pflichtteile sind zu berücksichtigen:

C.)	Legat Einrichtung	34.750,00
	Pretiosen	19.365,00
	ab Kürzung	<u>18.034,46</u>
	zu berücksichtigen	36.080,54
A)	Legat WP steuerpflichtig (nach Kürzung)	34.680,28
B)		34.680,28
C,)		34.680,28
D)		43.349,90
E)	Legat EW	95.615,00
	ab Kürzung	<u>452.759,97</u>
	zu berücksichtigen	0

Pflichtteil erbl. Mutter 2,372.955,83

Bei Berechnung der Erbschaftssteuer für den seitens der erbl. Mutter geltend gemachten Pflichtteil ergibt sich ein anteiliger überschießender Steuervorteil in Höhe von 987.365,67 (Berechnung siehe Akt Seite 237)“:

„Reinnachlass	4,356.866,19
endbesteuertes Vermögen	2,873.145,58
Legate/Pflichtteile	2,556.426,99
Erbanteil	1,809.439,20
Restvermögen	1,492.720,61
<u>überschießender Steuervorteil</u>	<u>1,063.706,38</u>

<u>Legatäre/Pflichtteilsberechtigte</u>	<u>Betrag</u>	<u>hiervon befreit gem. §15 (1) 17 ErbStG</u>
C.)	36.080,54	15.012,79
A)	34.680,28	14.430,14
B)	34.680,28	14.430,14
C,)	34.680,28	14.430,14
D)	43.349,90	18.037,51
Pflichtteil erbl. Mutter	2,372.955,83	987.365,67

Es ergibt sich sohin folgende Erbschaftssteuer:

Pflichtteilsbetrag	2,372.955,83
Abzüglich Freibetrag § 14 Abs. 1 ErbStG	6.000,00
Abzüglich aliquoter überschießender Steuervorteil	<u>987.365,67</u>
Steuerpflichtiger Erwerb	1,379.590,16

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 18% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von ATS 1,379.590.- (100.258,71 Euro)

Erbschaftssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)

ATS 248.326,20

(18.046,56 Euro)

Das Konto Nr. a) lautend auf CS., Kontostand S 10.217,02, wurde zur Gänze berücksichtigt.

Zur Zurückverweisung gemäß § 289 (1) BAO

§ 289 Abs. 1 BAO lautet:

„Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat. Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einer Berufsungsentscheidung (Abs. 2) nicht entgegenstehen würde, steht sie auch nicht der Abgabefestsetzung im den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz entgegen; § 209a gilt sinngemäß.“

Wie der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, hat der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden (reformatorsche Entscheidung). Die bloß kassatorische Erledigung nach § 289 Abs. 1 BAO soll die Ausnahme darstellen. Die Befugnis der Abgabenbehörde zweiter Instanz, ausnahmsweise nach § 289 Abs. 1 BAO vorzugehen, ist in deren Ermessen gestellt. Macht die Behörde von diesem Ermessen Gebrauch, hat sie die Ermessensübung zu begründen (VwGH 2. 2. 2010, 2009/15/0206, samt Vorjudikatur).

In gegenständlichem Fall ist nicht erkennbar – insbesondere im Hinblick auf die, wie oben ausgeführt – erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw im Rahmen der Anwendung einer Begünstigungsbestimmung – welche Ermittlungen die Abgabenbehörde erster Instanz noch hätte durchführen sollen, zumal sich der Bw lediglich auf das Argument „falscher Werte“ zurückzieht, jedoch nicht vorbringt, welche Werte seiner Meinung nach „richtig“ wären.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. August 2012