



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 13. Dezember 1993 wurde gegenüber der Bw. Erbschaftssteuer in Höhe von 122.096 S (8.873,06 €) festgesetzt.

Mit Schriftsatz vom 10. Januar 1994 wurde gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und beantragt, den ergangenen Bescheid wegen zwischenzeitlich erfolgter Verjährung des Abgabenanspruchs gemäß § 207 BAO und § 208 BAO zu beheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. August 1994 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde ausgeführt, § 22 Abs. 1 ErbStG normiere, dass jeder der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegende Erwerb vom Erwerber binnen einer Frist von 3 Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall anzumelden sei. Zur Anmeldung verpflichtet seien beim Erwerb von Todes wegen der (die) Erwerber, wobei die Anmeldung keine Abgabenerklärung im Sinne des § 133 BAO darstelle. Sie solle vielmehr der Abgabenbehörde zunächst die Erfüllung des Entstehungstatbestandes zur Kenntnis bringen. Die Verpflichtung zur Anmeldung eines Erwerbsvorganges könne als Folge der allgemeinen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verstanden werden (vgl. VwGH 15.10.1987, Zl. 86/16/0204). Weder von der Bw. noch von den Vermächtnisnehmern als Erwerber in der Verlassenschaft nach dem am 17. Dezember 1986 verstorbenen Mag. A. M. sei eine Anmeldung gemäß § 22 Abs. 1 ErbStG beim Finanzamt F. erstattet worden. Wie sich aus dem Akt weiters ergebe, habe die Bw., vertreten durch die Rechtsanwälte Dr. M.L. und DDr. K.R.H., erstmals mit der Vorlage des eidesstattlichen Vermögensbekenntnisses, eingelangt beim BG B. am 28. Dezember 1987, den Antrag gestellt, den Akt des BG B., GZ. XY, mit den erforderlichen Durchschriften an das Finanzamt F. zum Zwecke der Bemessung der Erbschaftssteuer zu übersenden. Diesem Antrag habe das BG B. in weiterer Folge entsprochen. Am 14. Januar 1988 seien die Kopien des Aktes XY beim Finanzamt F. eingelangt. Das Finanzamt F. habe somit nachweislich erstmals am 14. Januar 1988 Kenntnis vom gegenständlichen Erwerbsvorgang erhalten.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 30.6.1988, Zl. 87/16/0028 und vom 27.10.1988, Zl. 87/16/0161, ausgeführt habe, habe die Unterlassung der in § 22 Abs. 1 ErbStG vorgeschriebenen Anmeldung des Erwerbsvorganges Auswirkungen auf die Verjährung der Steuer. Werde nämlich ein der Erbschaftssteuer unterliegender Erwerbsvorgang wie gegenständlich nicht ordnungsgemäß angezeigt, so beginne gemäß § 208 Abs. 2 BAO die Verjährung des Rechts zur Festsetzung der Steuer nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt habe. Die 5-jährige Frist zur Abgabefestsetzung habe daher am 1. Januar 1989 zu laufen begonnen, sodass der nunmehr angefochtene Bescheid des Finanzamtes F. vom 13. Dezember 1993, zugestellt am 20. Dezember 1993, noch vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen worden sei.

Mit Schreiben vom 16. August 1994 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde vorgebracht, der Stiefvater der Bw., Mag. A. M., Apotheker in B., sei am 17. Dezember 1986 verstorben. Bekanntlich sei das Erbschaftsverfahren ein amtswegiges Verfahren vor dem zuständigen Bezirksgericht. Letzteres sei verpflichtet, dem Finanzamt unverzüglich jeden Sterbefall zu melden. Auch die Standesämter hätten die gleiche Verpflichtung. Das gegenständliche Verfahren sei beim BG B. unmittelbar nach dem Ableben des Stiefvaters der Bw. anhängig geworden, da das Standesamt B. dem BG B. kurz nach dem Ableben des Stiefvaters der Bw. eine amtliche Sterbemitteilung zugesandt habe. Das BG B. hat vorschriftsgemäß den Verlassenschaftsakt dem Notar Dr. K. zur Durchführung des Abhandlungsverfahrens des Gerichtskommissärs zugeteilt. Der Gerichtskommissär habe die Verlassenschaftsabhandlung auf den 28. Januar 1987 angesetzt. Der vorbezeichnete Termin habe sodann aus verschiedenen Gründen abgesetzt werden müssen. In der Folge habe sich die Bw. nicht mehr in der Lage gesehen, das Verfahren ohne Rechtsbestand abzuwickeln. Die Bw. sei zwar als Alleinerbin eingesetzt worden, es habe jedoch noch einige Legatäre gegeben, welche durch Rechtsanwälte vertreten gewesen seien und mit denen es gewisse Schwierigkeiten gegeben habe. Zudem sei der Steuerberater mit den Erbschaftssteuereilanzen nicht zu Rande gekommen. Dazu sei zu bemerken, dass die Abschlüsse deshalb Schwierigkeiten bereitet hätten, weil der Verstorbene Mitbesitzer der Kurapotheke in S. gewesen sei. Das Datum 28. Dezember 1987, an welchem das eidesstattliche Vermögensbekenntnis beim BG B. eingelangt sei, bzw. das Datum 14. Januar 1988, an welchem angeblich Kopien von Aktenstücken durch das Gericht dem Finanzamt zugestellt worden seien, sei für die Verjährung nicht von Bedeutung. Schließlich sei zu diesem Zeitpunkt der Verstorbene bereits ein Jahr tot gewesen, und die Behörden (Standesamt, Bezirksgericht, Gerichtskommissär, usw.) seien somit bereits ein Jahr lang mit dem Fall befasst gewesen. Es scheine unmöglich, dass das Finanzamt so lange keine Kenntnis vom Tod des Stiefvaters der Bw. erlangt habe. Nachdem – wie obig ausgeführt – das Erbschaftsverfahren amtswegig durchzuführen sei, hätten die mit dem Verfahren befassten Behörden die in den Gesetzen angeführten Fristen einzuhalten. Schließlich sei der Verstorbene Steuerzahler gewesen und hätte als solcher laufend hohe Steuerbeträge an das Finanzamt abgeführt. Von den Hinterbliebenen könne nicht verlangt werden, dass sie von sich aus den Todesfall dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern melden. Eine solche Meldung wäre auch unsinnig, da es zu Überschneidungen und Komplikationen führe, wenn die Erben ihrerseits in das amtswegige Erbschaftsverfahren eingreifen würden. Vielmehr hätten die Gerichte die gesetzliche Pflicht, alle Todesfälle der Abgabenbehörde zu melden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenständlich ist strittig, ob der Abgabenanspruch zum Zeitpunkt seiner Festsetzung bereits verjährt war.

Gemäß § 22 Abs. 1 ErbStG in der Fassung vor der Änderung durch Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 106/1999 (anzuwenden auf alle Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2000 entstanden ist), ist jeder der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegende Erwerb vom Erwerber, bei einer Zweckzuwendung vom Beschwerten binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall oder von dem Eintritt der Verpflichtung dem Finanzamt anzumelden.

Gemäß § 24 erster Satz ErbStG in der Fassung vor der Änderung durch Bundesgesetz, BGBl. I Nr. 144/2001 (anzuwenden auf Vorgänge, für die die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2002 entstanden ist), haben die Gerichte, sofern eine Abhandlung stattfindet, dem Finanzamt die Todesfälle, die eröffneten letztwilligen Anordnungen und die Vornahme von Erbteilungen bekannt zu geben;

Gemäß § 207 Abs. 2 erster Satz BAO in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 142/2000, beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24 des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 2 BAO in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 124/2003, beginnt bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

Mit Schreiben vom 14. November 1994 wurde der Bw. von der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgehalten, dass in der Verlassenschaftssache nach Mag. A.M. weder seitens der Bw. noch seitens der Vermächtnisnehmer eine Anmeldung nach § 22 Abs. ErbStG erfolgt sei. Wie durch Einsichtnahme in den Gerichtsakt GZ. XY des BG B. festgestellt worden sei, sei auch seitens des BG B. keine Verfügung getroffen worden, den ihm vom Standesamtsverband Bludenz mitgeteilten Todesfall dem Finanzamt F. zu melden. Auch das Standesamt habe das Finanzamt F. nicht vom Todesfall in Kenntnis gesetzt.

Mit Schreiben vom 2. Dezember 1994 nahm die Bw. zum Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 14. November 1994 sinngemäß wie folgt Stellungnahme:

Ihr Stiefvater, Mag. A.M. sei am 17. Dezember 1986 verstorben. Gesetzliche Erben wären die nächsten Blutsverwandten des Verstorbenen, die Kinder seines Bruders, Dr.med. H.M. und T.A., gewesen. Es sei jedoch beim Notar S. in B. ein Testament hinterlegt worden, in welchem die Bw. als Erbin eingesetzt und Vermächtnisse an Mag.Mag. M.F. und DI K.F. ausgesetzt gewesen seien. Es hätten jedoch noch weitere Testamente vorhanden sein können. Die Bw. sei auch über die Einkommens- und Vermögensverhältnisse ihres Stiefvaters nicht im Bilde gewesen. Der bestellte Gerichtskommissär habe die erste Verlassenschaftsabhandlung am 18. Jänner 1987 angesetzt und die Bw. als angebliche Erbin zu dieser Tagsatzung geladen. Dieser Vorladung habe die Bw. nicht folgen können. Zudem hätte die Bw. zum damaligen Zeitpunkt aufgrund völliger Unkenntnis über die Verlassenschaft keine bindende Erklärung abgeben können, sondern wäre lediglich auf die Auskünfte von Notar und Steuerberater angewiesen gewesen. Aus dem Gerichtsakt sei ersichtlich, dass die Bw. trotz entsprechendem Bemühen in der Folge weder vom Steuerberater noch vom BG B. oder dem Notar Auskünfte erhalten hätte, die ihr die Möglichkeit gegeben hätten, die Erbschaft anzunehmen. Diesbezüglich werde auf das Schreiben des Steuerberaters vom 2. März 1987 und auf das Schreiben an die Notariatskammer vom 24. April 1987 verwiesen. Nachdem zwei weitere Abhandlingstermine geplatzt seien, habe sie sich an einen Rechtsanwalt gewandt. Dieser sei eigens nach B. gefahren, um den Sachverhalt an Ort und Stelle (beim BG, Steuerberater, Finanzamt, etc.) ermitteln zu können. Erst am 13. November 1987 habe der Rechtsanwalt der Bw. für die Bw. die Erbserklärung beim BG B. abgeben können. Mit Beschluss vom 28. Dezember 1987 habe das BG B. die Erbserklärung der Bw. angenommen. Erst mit diesem Zeitpunkt habe festgestanden, dass die Bw. die Erbin sei und alle Rechte und Pflichten des Verstorbenen auf sie übergegangen seien. Die 3monatige Frist nach dem ErbStG habe daher frühestens mit 13. November 1987 zu laufen begonnen, vielleicht sogar erst am 28. Dezember 1987. Somit könnten der Bw. keine Versäumnisse angelastet werden.

Keine einzige der zahlreichen von der Bw. befragten Personen, die einen Todesfall gehabt hätten, hätten diesen dem Finanzamt gemeldet. Wie die Bw. von gerichtlicher Seite erfahren habe, werde jedoch in jedem Fall eine Ausfertigung der Todesfallaufnahme sofort nach Einlangen bei Gericht an das Finanzamt weitergeleitet. Die Bw. könne sich daher beim besten Willen nicht vorstellen, dass diese Vorgangsweise gegenständlich nicht stattgefunden habe. Ganz abgesehen davon stehe für die Bw. fest, dass das Finanzamt binnen weniger Wochen nach dem Todesfall darüber in Kenntnis gesetzt worden sei. Vielleicht nicht die Gebührenstelle, aber jedenfalls das Veranlagungsreferat. Zu St.Nr. XY u.a. seien nämlich die laufenden Steuern vorgeschrieben und bezahlt worden. Nicht nur private Steuern, sondern auch solche im Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb seien kurzfristig fällig geworden.

Die Bw. habe diesbezüglich keine genauen Daten, solche ließen sich jedoch entweder aus den Behördenakten, den Geschäftsunterlagen oder beim Steuerberater eruieren.

Zusammenfassend ergebe sich aus den obigen Darlegungen, dass die Bw. ihre Meldepflicht nach dem ErbStG nicht verletzt habe und bezüglich der vorgeschriebenen Erbschaftssteuer Verjährung eingetreten sei. Zudem habe auch eine Meldepflicht der Legatäre, die dem Geschehen viel näher als die Bw. gewesen seien, bestanden. Ausgerechnet die Bw. solle nun der Schaden treffen, obwohl sie am wenigsten geerbt habe, am wenigstens informiert gewesen wäre und nur unter Beiziehung eines Rechtsanwalts ihr Recht erlangen konnte.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat in Beantwortung der Stellungnahme der Bw. vom 2. Dezember 1994 im Schreiben vom 7. März 1995 der Bw. Folgendes dargelegt:

Durch Einsichtnahme in den Veranlagungsakt des Finanzamtes F., St.Nr. XY, sei festgestellt worden, dass der Steuerberater H.S. mit Schreiben vom 9. Februar 1987 (eingelangt am 11. Februar 1987) dem Finanzamt F. mitgeteilt habe, dass Mag. A.M. am 17. Dezember 1986 verstorben sei. Das Schreiben enthalte jedoch keinerlei Hinweis auf Erben oder Legatäre. Abgesehen von der Übermittlung von Aktenteilen durch das BG B. im Januar 1988, sei dem Finanzamt F. erstmals mit Schreiben des Rechtsanwaltes der Bw. vom 8. März 1988 (Eingang 10. März 1988) bekanntgegeben worden, dass die Bw. Alleinerbin nach Mag. A.M. sei. Aus dem Veranlagungsakt St.Nr. AB (Kurapotheke S.) sei lediglich aus der Bilanz zum 30. Juni 1987 ersichtlich, dass Mag. A.M. verstorben sei und sein Anteil je hälftig auf Mag. Mag. M.F. und DI K.F. übergegangen sei. Diese Bilanz sei am 2. Januar 1989 eingereicht worden. Schließlich sei durch Einsichtnahme in den Gerichtsakt, GZ. XY, des BG B. festgestellt worden, dass die Bw. in der Eingabe vom 2. Februar 1987 ihren Antrag auf Verschiebung der Verlassenschaftsabhandlung u.a. darauf stützt, dass sie der einzige Erbe sei. Es sei daher davon auszugehen, dass die Bw. spätestens ab Februar 1987 gewusst habe, dass sie als Alleinerbin nach Mag. A.M. berufen sei.

Auch zu diesem Vorhalt gab die Bw. eine Stellungnahme ab. Mit Schreiben vom 14. März 1995 teilte sie der Abgabenbehörde zweiter Instanz Folgendes mit:

Entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Schreiben vom 7. März 1995 sei die Drei-Monatsfrist des § 22 ErbStG durch die Mitteilung des Steuerberaters des Verstorbenen betreffend Ableben ihres Stiefvaters eingehalten worden. Es sei vollkommen gleichgültig, von welcher Person bzw. Stelle, das Finanzamt vom Ableben Kenntnis erlange. Ein Hinweis in der Mitteilung, wer die Erben bzw. Legatäre seien, sei nicht notwendig und in der Regel auch nicht möglich. Es stelle sich nämlich erst später heraus,

wem die Erbschaft zufalle. Die Feststellung, die Einkommensteuerstelle habe erst mit Einlangen der Bilanz am 2. Januar 1989 vom Ableben Kenntnis erlangt, ist unzutreffend. Diesbezüglich werde auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 2. Dezember 1994 verwiesen. Ihre Aussage in der Eingabe vom 2. Februar 1987 "sie sei der einzige Erbe" sei irrelevant. Zu diesem Zeitpunkt habe noch lange nicht festgestanden, dass sie tatsächlich Erbin sei. Lediglich das vorhandene Testament habe dafür gesprochen. Sie hätte jedoch die Erbschaft ausschlagen können, weil die Vermögensverhältnisse (Schulden) unklar gewesen seien. Es hätten auch weitere Testamente, die andere Personen als Erben bestimmten, aufgefunden werden können.

Verjährungsbestimmungen sind nach der Rechtsprechung (VwGH 22. 9. 1989, 87/17/0271) Normen des Verfahrensrechts. Treten Änderungen solcher Normen in Kraft, so ist die Neufassung für Amtshandlungen ab In-Kraft-Treten anzuwenden. Sie gilt somit auch für vor In-Kraft-Treten verwirklichte Sachverhalte und ebenso für offene Abgabenverfahren (z.B. Berufungsverfahren).

Bei Verletzung der Anzeigepflicht des § 22 ErbStG beginnt die Verjährungsfrist nicht erst zu laufen, wenn die Abgabenbehörde vom steuerpflichtigen Vorgang tatsächlich in einer Weise und in einem Umfang Kenntnis erlangt, dass ein vollständiges Bild über den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt gewonnen werden kann und demgemäss eine sachgerechte Festsetzung objektiv möglich ist. Der neue § 208 Abs. 2 BAO fordert für den Verjährungsbeginn lediglich die behördliche Kenntniserlangung des Erwerbsvorganges an sich, eine ordnungsgemäße (vollständige) Anzeige ist nicht erforderlich.

Die im Vorlageantrag sowie in den Stellungnahmen vom 2. Dezember 1994 und vom 14. März 1995 seitens der Bw. geäußerten Rechtsmeinungen werden vom unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Es ist zwar zutreffend, dass das Abhandlungsgericht gemäß § 24 Abs. 1 ErbStG verpflichtet ist, das Finanzamt über die Einleitung eines Verlassenschaftsverfahrens in Kenntnis zu setzen. Für den Beginn der Verjährungsfrist ist jedoch gemäß § 208 Abs. 2 BAO nicht maßgebend, ab welchem Zeitpunkt das Gericht oder andere Behörden Kenntnis vom abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt erhalten, sondern lediglich, der Zeitpunkt, ab dem die zuständige Abgabenbehörde tatsächlich davon Kenntnis erlangt. Der Abgabenschuldner kann sich auch nicht darauf berufen, dass das Gericht seiner in § 24 Abs. 1 ErbStG normierten Verständigungspflicht nicht zeitgerecht nachgekommen ist.

Zudem wird die Anmeldepflicht des § 22 Abs. 1 ErbStG bei einem Erwerb von Todes wegen durch die Mitteilungen des Abhandlungsgerichts oder sonstiger Behörden über den

Erwerbsvorgang nicht erfüllt. Die Pflicht zur Anmeldung nach § 22 ErbStG besteht unabhängig von Pflichten dritter Personen (vgl. §§ 24 - 26 ErbStG), und trifft die Erwerber (Erben und Legatäre). Sie ist eine Folge der allgemeinen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne der §§ 119 und 120 BAO.

Ebenso ist die gegenüber dem Veranlagungsreferat erfolgte Mitteilung des Steuerberaters H.S. vom 9. Februar 1987 (eingelangt am 11. Februar 1987) über den Todesfall für den Verjährungsbeginn unmaßgebend. Diese Mitteilung enthält, wie bereits im Vorhalt 7. März 1995 dargelegt wurde, keinerlei Hinweis auf Erben oder Legatäre. Im Abgabenverfahren gilt zwar der Amtswegigkeitsgrundsatz. Zu diesem Zeitpunkt war jedoch selbst der Bw. noch nicht klar (siehe dazu die obigen Stellungnahmen der Bw.), ob sie die Erbschaft annehmen wird. Ohne Kenntnis der Erwerber und ohne die Möglichkeit ihrer Ermittlung stößt auch die amtswegige Ermittlungspflicht an ihre Grenzen. Aus diesem Grund fordert § 208 Abs. 2 BAO für den Verjährungsbeginn auch ausdrücklich die behördliche Kenntniserlangung über den Erwerbsvorgang, nicht bloß über den Todesfall.

Das Finanzamt F. erhielt erstmals am 14. Januar 1988 auf Grund der Übermittlung von Aktenteilen durch das BG B. Kenntnis vom gegenständlichen Erwerbsvorgang. Die 5-jährige Frist zur Abgabenfestsetzung hat daher am 1. Januar 1989 zu laufen begonnen, sodass der nunmehr angefochtene Bescheid des Finanzamtes F. vom 13. Dezember 1993, zugestellt am 20. Dezember 1993, noch vor Ablauf der Verjährungsfrist erlassen wurde.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Anzumerken ist, dass die streitgegenständliche Erbschaftssteuer bereits am 19. Januar 1994 von der Bw. beglichen wurde.

Feldkirch, 23. April 2004