



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BW, Adr, vertreten durch RA, Rechtsanwalt, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 1. Februar 2006 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx.xxx/1998, St.Nr.xxx entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Die Erbschaftsteuer wird festgesetzt mit insgesamt € 11.462,93.

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.

Entscheidungsgründe

1. Verfahren vor dem Finanzamt zu ErfNr.xxx.xxx/1998

Am 13. August 1998 und am 8. Juni 1999 langten beim Finanzamt Meldungen nach § 26 ErbStG ein, aus denen ersichtlich ist, dass auf Grund des Ablebens des Herrn ERBL am 7. Juli 1998 Lebensversicherungen fällig wurden. Diese wurden beim Finanzamt unter der Geschäftszahl ErfNr.xxx.xxx/1998 erfasst.

Am 30. März 1999, am 21. März 2001, am 6. März 2002 und am 20. Oktober 2004 richtete das Finanzamt jeweils eine Sammelanfrage an das Bezirksgericht M zwecks Übersendung

diverser Abhandlungsakte. Dazu wurden dem Bezirksgericht Ausdrücke der Grunddaten übersandt, darunter ua. jene zu ErfNr.xxx.xxx/1998 betreffend den am 7. Juli 1998 verstorbenen Herrn ERBL. Auf diesen Ausdrücken wurde vom Bezirksgericht M neben der Geschäftszahl xAxxx/98 bzw. xAxxx/00 angemerkt "Akt noch offen" bzw. nur "offen" und die Ausdrücke dem Finanzamt retourniert.

Am 23. März 2000 übermittelte Herrn Rechtsanwalt RA unter Berufung auf die erteilte Vollmacht für seine Mandantin Frau BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.) eine Ausfertigung des Vergleiches des Landesgerichtes N vom 15. November 1999 im Verfahren zur GZ. xxGgxxx/99 (Verfahren wegen Unwirksamkeit eines mündlichen Testaments).

Dieser Vergleich hat folgenden Inhalt:

" 1. Die beklagte Partei (Anm: die Bw) anerkennt nunmehr das Klagebegehren und zieht die von zu xAxxx/98 aufgrund des mündlichen Testaments abgegebene Erbserklärung vorbehaltlos zurück.

2. Die klagenden Parteien (Anm: die drei Kinder des Erblassers) erklären, für das bisherige Verfahren keine wie immer gearteten Verfahrenskosten zu verzeichnen und verpflichten sich des weiteren, der beklagten Partei binnen einer Frist von vier Wochen ab Rechtswirksamkeit des Vergleiches einen Betrag von S 1.850.000,00 bei sonstiger Exekution zu bezahlen.

3. Mit diesem Vergleich und bei fristgerechter Bezahlung sind sämtliche wie immer gearteten Ansprüche der beklagten Partei gegenüber der Verlassenschaft nach Prim. ERBL bereinigt und erledigt, des weiteren jedoch auch sämtliche allfällige Ansprüche, welcher Art auch immer, der Verlassenschaft gegenüber der beklagten Partei, und zwar sowohl aus der Vergangenheit als auch in Zukunft.

Letztlich verpflichtet sich die beklagte Partei, die aufgrund dieses Vergleichsabschlusses zur Vorschreibung gelangende Pauschalgebühr zur Zahlung zu übernehmen.

Dieser Vergleich bedarf in Ansehung seiner Rechtswirksamkeit der pflegschaftsbehördlichen Genehmigung des Bezirksgerichtes M und wird diesbezüglich bedingt abgeschlossen. "

Mit Einantwortungsurkunde vom 8. Oktober 2004 wurde der Nachlass nach Herrn ERBL dessen drei Kindern zu je einem Drittel eingewantwortet.

Am 20. Dezember 2004 übersandte das BG M den Akt GZ xAxxx/00 zur Bemessung der Erbschaftssteuer ans Finanzamt.

Im Bemessungsakt des Finanzamt zu ErfNr.xxx.xxx/1998 befindet sich ein Ausdruck vom 21. Dezember 2005 über folgende elektronische Vermerke:

"FAX von Dr. W kommt wegen Kosten der Vertretung (Rechtsstreit) 12.12.2005 XXX" sowie

"Lt Anruf Dr. W Fristverl für Kostenbekanntgabe bis Ende Jänner 2006 Ihm ist bekannt, dass der Akt urgiert wurde. Allenfalls Einzelfreigabe für Erben 21.12.2005 XXX "

Ein weiterer Ausdruck vom 31. Jänner 2006 zeigt darüber hinaus noch folgende elektronische Vermerke:

“Bank-UB-Ausstellen!!!

Lt. Dr. W liegt Akt bei ihm schon lange ab. Ohne Kostenabzug vorschreiben. Er meint, dass der Betrag aufgrund des Vergleiches nicht steuerpflichtig sei. Vorschreibung an RA. 30122006 XXX “

In einem schriftlichen Aktenvermerk vom 31. Jänner 2006 hielt Frau XX vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zusätzlich noch Folgendes fest:

“Am 12.12.2005 wurde im Zuge der Erledigung des Aktes mit dem Erbenmachthaber Dr. B ein Telefonat geführt und ein diesbezüglicher Aktenvermerk gemacht. Ebenfalls am 12.12.2005 habe ich Dr. W (persönlich) wegen seiner Honorarnote für die Vertretung der erbl Lebensgefährtin BW (hoher Betrag, Stkl V) angerufen und er hat ein FAX versprochen. Am 21.12.2005 hat er um Fristerstreckung bis Ende Jänner 2006 ersucht (Urlaub etc). Am 30.1.2006 hat Dr. W angerufen und gefragt, was ich von ihm brauche, er hat den Akt schon lange abgelegt. Er wollte, dass ich den Akt ohne seine Kosten rechne, ihm aber den Bescheid zustelle. Er hoffe aber, dass kein Bescheid ergehe (Pfl bekommt Herzinfarkt...“, "ist ja eh ein gerichtlicher Vergleich, der ist steuerfrei") und fragte noch, mit welchem Steuerbetrag zu rechnen sei. Ich sagte ihm die Bemessungsgrundlage, die Höhe des Freibetrages und, dass der Prozentsatz bei Stkl V je nach Bemgrl von 14% steigend ist. Er sprach noch von "gemeinsam feiern gehen, wenn kein Bescheid kommt...". Er wollte hinsichtlich der Höhe der Steuervorschreibung einen Rückruf. Beim Rückruf am 31.1.2006 wusste er den genauen Prozentsatz und sprach von Verjährung. Ich habe ihm zugesagt, den Akt diesbezüglich anzusehen und habe mit Hrn Dr. K Rücksprache gehalten“

Mit Bescheid vom 1. Februar 2006 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von € 45.674,15 fest. Dabei ging das Finanzamt von einem steuerpflichtigen Erwerb von S 1.845.500,00 (S 1.850.000,00 abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von S 1.5000,00) und einem Erwerb in der Steuerklasse V aus, sodass sich unter Anwendung eines Steuersatzes von 34 % ein Steuerbetrag von S 628.490,00, das entspricht € 45.674,15, ergab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die aufgrund des Vergleiches xxCgxxx/99 an die Bw. geleistete Abfindung für den Verzicht auf das Erbrecht einen steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen gemäß § 2 (2) 4 ErbStG darstelle.

2. Berufungsverfahren vor dem Finanzamt

Gegen den Erbschaftsteuerbescheid wurde Berufung erhoben und eingewandt, dass der zu xxCgxxx/99 abgeschlossene Vergleich am 14. März 2000 beim Wohnsitzfinanzamt angezeigt worden sei. Diese Anzeige sei auch eingelangt und an das zuständige Finanzamt weitergeleitet worden. Dem zuständigen Finanzamt wäre es sohin möglich gewesen, ab diesem Zeitpunkt bereits die Steuerschuld vorzuschreiben. Ab diesem Zeitpunkt habe sohin die Festsetzungsverjährungsfrist des Finanzamtes zu laufen begonnen. Der Beginn der Verjährungsfrist trete letztendlich mit Ablauf des Jahres ein, in dem der Abgabeananspruch entstanden sei. Gemäß § 207 BAO betrage die Festsetzungsverjährung im gegenständlichen Fall fünf Jahre. Dem zu Folge sei die Festsetzungsfrist mit 31. Dezember 2005 erloschen. Auch im Bereich der Erbschaftsteuer beginne die Verjährung bei Erwerben von Todes wegen

mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörden vom Erwerbsvorgang Kenntnis erhalten haben. das sei offenkundig bereits ab März 2000. Es seien im gegenständlichen Fall auch keine Amtshandlungen gesetzt worden, die den Lauf der Verjährung unterbrochen hätten. Demgemäß sei die Verjährung eingetreten und hätte die vorgeschriebene Abgabe nicht festgesetzt werden dürfen.

Der Berufung angeschlossen wurden Kopien der Anzeige des Vergleiches beim Wohnsitzfinanzamt vom 14. März 2000, eines Schreiben des Wohnsitzfinanzamtes vom 17.3.2000, des Vergleiches vom 15. November 2000 und der Eingabe beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 23. März 2000.

Am 21. März 2006 erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der Folgendes ausgeführt wurde:

"Die Verjährungsfrist für das Recht, eine Erbschaftssteuer festzusetzen, beträgt gem § 207 BAO 5 Jahre, wobei die Frist frühestens mit Ablauf des Jahres zu laufen beginnt, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb Kenntnis erlangt. Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Das Finanzamt hat am 28.3.2000 durch Urkundenvorlage Ihres Vertreters vom Vergleich Kenntnis erlangt.

Zur Geltendmachung des Abgabenanspruches wurde am 21.3.2001, am 6.3.2002 und am 20.10.2004 der Gerichtsakt angefordert.

Weiters wurde Ihr Vertreter am 12.12.2005 telefonisch ersucht, die Kosten für die Vertretung im Verlassenschaftsverfahren bekanntzugeben, da diese gemäß § 20 ErbStG abzugsfähig sind. Durch diese nach außen erkennbaren Handlungen ist die Verjährung noch nicht eingetreten und war daher die Berufung abzuweisen."

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hielt die Bw. dem entgegen, dass für sie keine nach außen hin erkennbaren Handlungen des Finanzamtes gesetzt worden seien, die die Verjährungsfrist hemmen würden. Sie habe ihren Anwalt nach Abschluss der Angelegenheit im Jahr 2000 die Vollmacht gekündigt. Demgemäß sei der Akt bei ihrem vormaligen Vertreter auch bereits archiviert und endabgelegt worden.

"Beweis: Zeuge RA

weiter Beweise vorbehalten"

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Beweis wurde vom Unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien angeforderten Bemessungsakt zu ErfNr.xxx.xxx/2000.

In diesem Bemessungsakt befinden sich der in der Berufung erwähnte Schriftsatz vom 14. März 2000, den Herr RA in Vertretung der Bw. an das Wohnsitzfinanzamt übersandte und der am 17. März 2000 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien weitergeleitet

wurde. Der Schriftsatz vom 16. März 2000 enthält im Rubrum den Hinweis "Vollmacht erteilt" sowie "Anzeige eines Vergleiches" und hat folgenden Inhalt:

"In umseits bezeichneter Rechtssache erlaube ich mir, den Vergleich vom 15.11.1999 dem Finanzamt zur Anzeige zu bringen.

Diesbezüglich soll ich einen Betrag von S 1.850.000,00 als Ausgleichszahlung erhalten.

Dieser Vergleich wurde mit Beschluss des BG M vom 29.12.1999, rechtskräftig am 18.2.2000, meinem ausgewiesenen Vertreter am 22.2.2000 zugestellt, pflegschaftsbehördlich genehmigt.

Von diesem Betrag von S 1.850.000,00 wären S 360.000,00 an Verfahrens- und Vertretungskosten und S 15.000,00 für Barauslagen in Abzug zu bringen.

Ich ersuche um Kenntnisnahme und

beantrage

bescheidmäßige Festsetzung der Hundertsatzgebühr."

Dem Schriftsatz angeschlossen war eine Kopie des Protokolls der Verhandlung vor dem Landesgericht N im Verfahren xxCgxxx/99 vom 15. November 1999 sowie eine Kopie des Beschlusses des Bezirksgerichtes M zu xAxxx/98 vom 29. Dezember 1999, mit dem der Vergleich vom 15. November 1999 pflegschaftsbehördlich und abhandlungsbehördlich genehmigt worden war.

Nach dem Eingangsstempel langten der Schriftsatz vom 14. März 2000 samt den genannten Beilagen am 21. März 2000 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ein und ist daher dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Inhalt des Vergleiches vom 15. November 1999 sowie des Beschlusses des Bezirksgerichtes M vom 29. Dezember 1999 seit 21. März 2000 bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Tatbestand iSd § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG – Entstehen der Erbschaftsteuerschuld

Als Erwerb von Todeswegen gilt gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG gilt als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Im Abs. 2 der zitierten Gesetzesstelle sind verschiedene Ersatztatbestände normiert, bei denen eine Zuwendung des Erblassers fingiert wird, ohne dass das zugewendete Vermögen zum Nachlass gehört hat. In derartigen Fällen kommt die Zuwendung in wirtschaftlicher Hinsicht einem todeswegigen Erwerb gleich. § 2 Abs. 2 Z 4 leg. cit. stellt - im Verhältnis zum

Grundtatbestand des § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG - den Auffangtatbestand dar, durch den eine Umgehung vermieden werden soll (VwGH 12. 12. 1985, 83/16/0178, VwGH 27. 9. 1990, 89/16/0216; VwGH 2. 7. 1992, Zl. 90/16/0167).

Im gegenständlichen Fall lagen zunächst widersprechende Erbserklärungen vor. Mit dem Vergleich vom 15. Dezember 1999 zog die Bw. die von ihr abgegebene Erbserklärung zurück und verpflichteten sich im Gegenzug die Kinder des Erblassers der Bw. binnen einer Frist von 4 Wochen ab Rechtswirksamkeit des Vergleiches einen Betrag von S 1.850.000,00 zu bezahlen. Der Vergleich kommt im wirtschaftlichen Sinn einer Ausschlagung der Erbschaft gleich, wobei es unerheblich ist, ob das Erbrecht des Verzichtenden der Sache nach zu Recht oder nur vermeintlich bestand (vgl. dazu VwGH 27. 9. 1990, 89/16/0216).

§ 12 ErbStG regelt die Entstehung der Steuerschuld und beruht auf dem Bereicherungsprinzip. Danach entsteht die Erbschaftssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist. Dementsprechend wird auch die Grundregel, dass die Steuerschuld beim Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers entsteht, durch die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a bis h leg. cit. durchbrochen. Es handelt sich bei diesen Ausnahmefällen um Erwerbsvorgänge, bei denen infolge eines der im Gesetz aufgezählten Ereignisse eine Bereicherung noch nicht eingetreten ist oder noch nicht mit voller Sicherheit feststeht (vgl. VwGH 29.1.1997, 97/16/0002). Gemäß § 12 Abs. 1 lit. f entsteht in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt des Verzichts oder der Ausschlagung, hier somit im Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit des Vergleiches. Der Vergleich wurde vom Bezirksgericht M mit Beschluss zu xAxxx/98 vom 29. Dezember 1999 pflegschaftsbehördlich und abhandlungsbehördlich genehmigt, wobei der Beschluss am 18. Februar 2000 rechtskräftig wurde. Die Erbschaftssteuerschuld der Bw ist daher am 18. Februar 2000 entstanden.

2. Verjährung

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Erbschaftsteuer grundsätzlich fünf Jahre.

Gemäß § 208 Abs 1 lit. a BAO idGF beginnt die Verjährung grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist.

Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung gemäß § 208 Abs. 4 BAO (idF BGBl. I 2003/124) frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

Einhelligkeit besteht in der Literatur und in der Judikatur, dass der neue § 208 Abs. 2 BAO (BGBl I 2003/124) für den Verjährungsbeginn lediglich die behördliche Kenntniserlangung des Erwerbsvorganges an sich fordert. Eine ordnungsgemäße (vollständige) Anzeige ist nicht gefordert. Die Neufassung des § 208 Abs. 2 BAO trat mangels ausdrücklicher In-Kraft-Tretens-Regelung mit dem Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2003 im Bundesgesetzblatt am 20. Dezember 2003 in Kraft. Verjährungsbestimmungen sind nach der Rechtsprechung (vgl. 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 wie z. B. Berufungsverfahren (vgl. Ritz, Verjährung und Rechtsschutz, SWK 34/2003; UFSL RV/0282-L/02 vom 03.08.2004).

Im vorliegenden Fall erlangte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien am 21. März 2000 (Einlagen der vom Wohnsitzfinanzamt weitergeleiteten Unterlagen) Kenntnis, dass die Bw. als Abfindung für den Verzicht auf ihr (vermeintliches) Erbrecht nach Herrn ERBL einen Betrag von S 1.850.000,00 erhalten soll. Die fünfjährige Verjährungsfrist für den gegenständlichen Erwerbsvorgang iSd § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG endete daher grundsätzlich mit Ablauf des Jahres 2005.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2004, BGBl. I Nr. 180 - AbgÄG 2004, verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

Die verlängerungsrelevanten Amtshandlungen sind mit denselben Worten umschrieben wie bisher die Unterbrechungshandlungen. Daher ist die Judikatur (und Literatur) zu unterbrechenden Amtshandlungen (iSd § 209 Abs. 1 aF) nunmehr gleichmaßen für die Verlängerung der Verjährungsfrist heranziehbar (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz 1).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Abgabenbehörde eine nach außen erkennbare Handlung zur Geltendmachung eines bestimmten Abgabenanspruches unternehmen, um eine Unterbrechung der Verjährung zu bewirken (vgl. VwGH 19.2.1998, 97/16/0353).

Als Amtshandlung kommt auch ein Telefongespräch in Betracht (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz 2 unter Hinweis auf VwGH 30.9.1998, 94/13/0012).

Betreffen Anfragen der Abgabenbehörde erster Instanz an das Abhandlungsgericht bzw die Meldebehörden nicht den auf § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG gestützten Abgabentatbestand, sondern dienen sie ohne weitere Konkretisierung ganz allgemein "erbschaftssteuerlichen Zwecken", so kann ihnen in Bezug auf die der Abgabenbehörde bereits vollständig bekannte Verwirklichung des Abgabentatbestandes gemäß § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG die Unterbrechungswirkung des § 209 Abs 1 BAO nicht zukommen (vgl. VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602).

Auch im gegenständlichen Fall sind allgemein gehaltene Anfragen an das Abhandlungsgericht erfolgt (Anfragen vom 30. März 1999, vom 21. März 2001, vom 6. März 2002 und vom 20. Oktober 2004 an das Bezirksgericht M), die keinen Bezug zum konkreten Erwerb der Bw. aufweisen. Die vom Finanzamt begehrten Übersendung des Abhandlungsaktes lässt keinen Zusammenhang mit der Abfindung, die die Bw. für den Verzicht auf ihr (vermeintliches) Erbrecht von dritter Seite erhalten hat, und dem Umfang ihrer Bereicherung erkennen, weshalb diese Anfragen nicht die Verjährungsfrist für den gegenständlichen Erwerbsvorgang iSd § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG verlängert haben.

Anders verhält es sich mit der telefonischen Anfrage des Finanzamtes vom 12. Dezember 2005 bei Herrn Rechtsanwalt RA um Bekanntgabe der Kosten für die Vertretung der Bw. im Verlassenschaftsverfahren, da derartige Kosten gemäß § 20 ErbStG vom positiven Erwerb der Bw. abzuziehen sind und somit eine Auswirkung auf die Höhe des konkreten Abgabenanspruches des Bundes gegen die Bw. haben.

Zum im Vorlageantrag erhobenen Einwand der Bw., dass "*für mich*" nach außen hin keine erkennbaren Handlungen gesetzt worden seien, ist zu bemerken, dass die Amtshandlung nicht gegen den Abgabenschuldner selbst gerichtet sein muss und es für die Unterbrechungswirkung nicht darauf ankommt, ob die behördlichen Schritte der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person zur Kenntnis gelangt sind (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz 2 unter Hinweis auf VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; VwGH 30.10.2003, 99/15/0098 und VwGH 7.7.2004, 2004/13/0080). Das Vorbringen der Bw., wonach sie ihren Anwalt nach Abschluss der Angelegenheit im Jahr 2000 die Vollmacht gekündigt habe und der Akt bei ihrem vormaligen Rechtsanwalt bereits archiviert und endabgelegt worden sei, ist daher für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens nicht von Relevanz und ist daher auch dem entsprechenden Beweisantrag auf Einvernahme von Herrn RA als Zeuge nicht nachzukommen.

Die Bw. ist den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen - der Berufungsvorentscheidung kommt insofern Vorhaltecharakter zu - wonach der Vertreter der Bw. am 12. Dezember 2005 telefonisch ersucht wurde, die Kosten für die Vertretung im Verlassenschaftsverfahren bekannt zu geben, nicht entgegen getreten. Im Vorlageantrag hat

die Bw. - vertreten durch Herrn RA - weder bestritten, das ein derartiges Telefongespräch mit der Aufforderung seitens des Finanzamtes, die Vertretungskosten bekannt zu geben, stattgefunden hat. Noch wurde der Zeitpunkt des Telefonats von der Bw. in Abrede gestellt. Der Zeitpunkt und der Inhalt des Telefongesprächs ist außerdem durch entsprechende Vermerke des Finanzamtes ausreichend dokumentiert, weshalb der Unabhängige Finanzsenat keine Zweifel daran hat, dass Herr RA am 12. Dezember 2005 vom Finanzamt telefonisch zur Bekanntgabe der Vertretungskosten aufgefordert wurde, damit diese Kosten bei der Bemessung der Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen der Bw. nach Herrn ERL als Abzugspost berücksichtigt werden können.

Selbst nicht notwendige Verwaltungsakte haben fristverlängernde Wirkung (vgl. Ritz, BAO³, § 209 Tz 7 unter Hinweis auf VwGH 23.2.1987, 85/14/0131; 7.7.2004, 2004/13/0080). Die im Rahmen des zur ErfNr.xxx.xxx/1998 geführten Erbschaftsteuerverfahren erfolgte telefonische Aufforderung verliert ihre Unterbrechungswirkung nicht dadurch, dass in dem im Bemessungsakt zu ErfNr.xxx.xxx/2000 befindlichen Schriftsatz vom 14. März 2000 (der der Bearbeiterin des Erbschaftsteuerverfahrens im Zeitpunkt des Telefongesprächs offensichtlich nicht bekannt war) die Höhe der Vertretungskosten beziffert worden waren.

Die Amtshandlung vom 12. Dezember 2005 verlängerte die Verjährungsfrist um ein Jahr und wurde daher der angefochtene Bescheid vom 1. Februar 2006 noch innerhalb offener Verjährungsfrist erlassen.

Der angefochtene Bescheid erlangte auch Wirksamkeit gegenüber der Bw., da die Zustellung des Bescheides vom Finanzamt zu Recht zu Handen des rechtsfreundlichen Vertreters der Bw. vorgenommen wurde. Sowohl in der Anzeige des Vergleiches beim Wohnsitzfinanzamt als auch im direkt beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien namens der Bw. eingebrachten Schriftsatz vom 23. März 2000 hat sich Herr RA auf die ihm von der Bw. erteilte Vollmacht berufen. Die im genannten Schriftsatz angeführte (allgemeine) Vollmacht schließt - auch nach der Novelle des Zustellgesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 10/2004 - eine Zustellvollmacht ein (vgl. VwGH 23.10.2008, 2007/16/0032 unter Hinweis auf Thienel, Verwaltungsverfahren⁴, 357, FN 43, und Seywald, Neuerungen betreffend Zustellungsvollmachten, in UFS aktuell 2004/9, 332).

Die Vollmacht ist für die Abgabenbehörde solange von Bedeutung, als die Behörde von der Aufhebung nicht erfährt (vgl. Ritz, BAO³, § 83 Tz 24 mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Dass die Bw. oder ihr Vertreter dem Finanzamt vor der Bescheiderlassung eine Mitteilung über eine Kündigung des Vollmachtsverhältnisses erstattet hätte, wurde von der Bw. nicht einmal vorgebracht. Eine derartige Mitteilung ist auch nicht aktenkundig. Im Gegenteil, wurde doch

vom Finanzamt das Vorliegen einer Zustellvollmacht am 12. Dezember 2005 im elektronisch Abgabensinformationssystem bei den Grunddaten der Bw. angemerkt und vom Finanzamt anlässlich des Telefongespräche vom 30. Jänner 2006 und 31. Jänner 2006 noch ausdrücklich festgehalten "*Vorschreibung an RA*" bzw. "*Er (Anm: Herr RA) wollte, dass ich den Akt ohne seine Kosten rechne, ihm aber den Bescheid zustelle.*"

3. Zur Höhe der festgesetzten Erbschaftsteuer:

Die Höhe des festgesetzten Erbschaftsteuerbetrages wurde von der Bw. in der Berufung nicht bekämpft. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz hat jedoch gemäß § 289 Abs. 2, 2. Satz BAO grundsätzlich in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen. Die Grenzen der . Abänderungsbefugnis ergeben sich nicht aus den Berufungspunkten (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S. 232 u. 233). Es sind daher allfällige dem angefochtenen Bescheid anhaftende Rechtswidrigkeiten von der Abgabenbehörde 2. Instanz auch dann von amtswegen zu beseitigen, wenn sie in der Berufung nicht aufgezeigt werden.

3.1. Umfang der Bereicherung

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Erst nach dem Erwerb bzw. nach dem Todestag neu entstandene Kosten und Schulden können grundsätzlich nicht abgezogen werden, sofern sie nicht in den einzelnen Ziffern des § 20 Abs. 4 ErbStG gesondert angeführt sind (VwGH 11.5.2000, 97/16/0214).

Gemäß § 20 Abs 4 Z 3 ErbStG sind vom Erwerb unter anderem die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses abzuziehen. Nach Z 4 dieser Gesetzesstelle sind die Kosten eines für den Nachlass oder wegen des Erwerbes geführten Rechtsstreites vom Erwerb abzuziehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist die Aufzählung der in § 20 Abs. 4 ErbStG angeführten Abzugsposten - argumento "insbesondere" - eine bloß demonstrative. Zu diesen gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten gehören all jene und soweit, die aus Anlass des Anfalles bzw. zur Durchsetzung der Rechte des Bedachten oder Erwerbers demselben notwendigerweise erwachsen sind (vgl. VwGH 17.3.1986, 84/15/0117).

Zu den abzugsfähigen Kosten nach § 20 Abs 4 Z 4 ErbStG gehören nicht nur die Gerichtskosten, sondern allfällige Kosten für den eigenen und den gegnerischen Anwalt (Hinweis Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz/2, 254). Auf das

Ergebnis des Prozesses kommt es für die Abzugsfähigkeit nicht an (Hinweis Kapp, Kommentar zum deutschen Erbschaftsteuergesetz⁴ zur gleich lautenden Bestimmung des § 24 Abs 4 Nr 4 des deutschen Erbschaftsteuergesetzes 1959, Rz 119). Dies ergibt sich schon daraus, dass nur Kosten eines Rechtsstreites abgezogen werden können, soweit sie nicht etwa dem Erben erstattet werden (Hinweis E 7.9.1989, 88/16/0010), weil § 20 ErbStG, der den Umfang des steuerpflichtigen Erwerbes festlegt, auf die tatsächliche Bereicherung des Erben abstellt (Hinweis Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz/3, 486 Rz 1.1 zu § 20 ErbStG). 11.05.2000 97/16/0214).

Im Vergleich vom 15. November 1999 verpflichtet sich die Bw. die aufgrund dieses Vergleichabschlusses zur Vorschreibung gelangende restliche Pauschalgebühr zur Zahlung zu übernehmen. Hinsichtlich der Kosten für das bisherige Verfahren erklärten die klagenden Parteien (also die Kinder des Erblassers) keine wie immer gearteten Verfahrenskosten zu verzeichnen. Im Vergleich wurde also gerade kein Kostenersatz vereinbart und ist daher davon auszugehen, dass die Bw. die für ihre Vertretung entstandenen Rechtsanwaltskosten im Verfahren zu xxCgxxx/99 und im Verlassenschaftsverfahren aus Eigenem zu tragen hatte. Im für die Bw. beim Wohnsitzfinanzamt eingebrachten Schriftsatz vom 14. März 2000 wurden die Verfahrens- und Vertretungskosten mit S 360.000,00 und die Baurauslagen mit S 15.000,00 beziffert (siehe S 9 des Bemessungsaktes ErfNr.xxx.xxx/2000). Aus dem im Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr.xxx.xxx/1998 befindlichen Kopien des Verlassenschaftsaktes ist ersichtlich, dass im Verlassenschaftsverfahren eine Vielzahl der Vertretungshandlungen durch Herrn Rechtsanwalt RA für die Bw. erfolgt sind und auch zur Frage der Wirksamkeit des mündlichen Testaments bereits vor Klageeinbringung ein reger Schriftsatzwechsel stattgefunden hat. Auch die Höhe des Streitwertes im Verfahren xxCgxxx/99 lassen die Höhe der geltend gemachten Vertreterkosten durchaus plausibel erscheinen. Außerdem wurde der Schriftsatz vom 14. März 2000 von Herrn RA für die Bw. unterzeichnet und spricht auch dies dafür, dass die im Schriftsatz vom 14. März 2000 angesprochenen Kosten den von Herrn RA der Bw. tatsächlich in Rechnung gestellten Kosten entspricht. Es sind daher die im Schriftsatz vom 14. März 2000 verzeichneten Kosten in Höhe von insgesamt S 375.000,00 nach § 20 Abs 4 Z 4 ErbStG vom positiven Erwerb in Höhe von S 1.850.000,00 in Abzug zu bringen und ist demnach von einer Bereicherung der Bw. um einen Betrag von insgesamt S 1.475.000,00 auszugehen.

3.2. Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld und auch im Todeszeitpunkt des Erblassers gültigen Fassung sind Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen steuerfrei, 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 EStG 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.

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG ist nicht antragsabhängig, sondern ist von Amts wegen wahrzunehmen.

Die Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG leitet sich aus § 1 Endbesteuerungsgesetz ab, dessen Sinn und Zweck es ist, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, dass die aus diesem Anlass anfallende Steuer insoweit - gesamthaft betrachtet, ohne Rücksicht auf die Lage im Einzelfall - mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist und im Hinblick auf die bereits erfolgte Abgeltung nicht (gleichsam neuerlich) eingehoben werden soll. Daher ist § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG so anzuwenden, dass die Erbschaftssteuerfreiheit von endbesteuertem Vermögen nur einmal, aber zur Gänze zum Tragen kommen muss (VfGH vom 25. Februar 1999, B 128/97).

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 (vgl. ua. VfGH 23.6.1999, B 36/98 unter Hinweis auf VfGH 25.2.1999, B 128/97).

Bei der Beantwortung der Frage, ob bestimmten ausländischen Kapitalvermögen noch vor der Inkraftsetzung des BGBl. 71/2003 mit 21. August 2003, das erstmals ausdrücklich ausländische Kapitalanlagen anführt, eine Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zukommen kann, ist auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften in Hinsicht auf die einkommensteuerlichen Bestimmungen Bedacht zu nehmen. So ergibt sich aus dem Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02, Anneliese Lenz, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkung für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht. EUGH Urteile wirken zeitlich unbeschränkt zurück und sind bei offenen Fällen zu berücksichtigen. Das hat zur Folge, dass § 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 hinsichtlich der in anderen Mitgliedstaaten der EU erzielten Erträge gemeinschaftsrechtskonform anzuwenden ist. Der gesetzliche Verweis auf einkommensteuerliche Bestimmungen bedingt, dass im Erbschaftssteuerverfahren auch einkommensteuerliche Grundsätze zu beachten sind und ist daher auch das genannte Urteil zu beachten (vgl. UFSG RV/0107-G/03 vom 28.08.2007).

Im vorliegenden Fall befand sich in den Nachlassaktiven im Zeitpunkt des Todes des Erblassers insgesamt Kapitalvermögen in Höhe von S 756.524,97 (S 45.036,31 Guthaben bei der Bausparkasse, S 151.318,66 Girokonto bei der X-Bank und S 560.210,00 Konto und Anleihe bei der Y-Bank - siehe S 56 und S 128 des Bemessungsaktes ErfNr.xxx.xxx/1998), für welches die Steuerbefreiung zur Gänze zum Tragen kommen muss. Bisher hat sich die Steuerbefreiung noch bei keinem der Erwerben von Todes wegen nach Herrn ERBL ausgewirkt (beim Erwerb der drei gesetzlichen Erben durch Erbanfall nach § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG verblieb auf Grund der Bewertung der Aktiva mit steuerlichen Werten nach Abzug der an die Bw. geleisteten Abfindung von S 1.850.000,00 (rechnerisch) ein negativer Erwerb), weshalb die bisher unverbraucht gebliebene Begünstigung in Höhe von S 756.524,97 zur Gänze der Bw. zukommt.

Die Erbschaftsteuer ist daher wie Folgt neu zu berechnen:

| | |
|-------------------------------------|----------------|
| Abfindungsbetrag | S 1.850.000,00 |
| Vertretungskosten | - S 375.000,00 |
| frei gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG | - S 756.524,97 |
| frei gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | - S 1.500,00 |
| steuerpflichtiger Erwerb | S 716.975,03 |

| | |
|--|--------------|
| Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG | S 716.975,00 |
| das entspricht | € 52.104,24 |

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG beträgt die Erbschaftsteuer für den Erwerb in der Steuerklasse V somit 22 % von S 716.970,00, das sind S 157.733,40 oder € 11.462,93.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 289 Abs. 2 BAO entsprechend abzuändern.
Das darüber hinausgehenden Berufungsbegehren war hingegen als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 3. Juli 2009