

## **BESCHLUSS**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Dr. Helmut Moritz, Schottenbastei 6/8, 1010 Wien, betreffend die Beschwerde vom 21. September 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 25. Juli 2012, betreffend Erbschaftssteuer (Sachbescheid), ErfNr. 1/2003, beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Verfahrensablauf lt. Bemessungsakt ErfNr. 1/2003**

Lt. augenscheinlich dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom Bezirksgericht B. vorgelegter Abschriften aus dem Verlassenschaftsakt 12 A 1/03 wurde der Beschwerdeführerin (Bf.) auf Grund ihrer Erbserklärung vom 24. März 2003 der Nachlass des am 03 verstorbenen A. auf Grund des Testamentes vom 15. Juni 1989 iVm den Testamentsnachträgen vom 4. Dezember 1991 und vom 13. Jänner 1994 als erbl. Witwe zur Gänze eingewantwortet.

Mit den pflichtteilsberechtigten erbl. Kindern erfolgte über die Begleichung der "für Gebührenbemessungszwecke" mit je € 30.000,00 benannten Pflichtteilsansprüche eine außergerichtliche Einigung.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 24. November 2003 setzte das Finanzamt auf Grund der vom Verlassenschaftsgericht übermittelten Abschriften aus dem Verlassenschaftsakt, insbesondere des eidesstättigen Vermögensbekenntnisses, gegenüber der Bf. Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG ausgehend von einem steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von € 59.083,00 mit € 1.181,66 fest.

Der Wert des nachlassgegenständlichen Grundstückes wurde vom Finanzamt offensichtlich aus dem eidesstättigen Vermögensbekenntnis übernommen, worin unter Aktiva Pkt. 1 Folgendes ausgeführt ist:

„Liegenschaft EZ 2 Grundbuch 3 B. mit dem Grundstück 4 Baufläche (Gebäude) Baufläche (begrünt) Grundstücksadresse Adresse, im einbekannten dreifachen Einheitswert laut Mitteilung des Finanzamtes für den 6 Bezirk und B. vom 4. April 2003, EWAZ 24-2-5/4 von € 59.083,02.“

Eine Anmeldung nach § 22 ErbStG oder sonstige Offenlegung des Erwerbes von Todes wegen erfolgte gegenüber dem Finanzamt lt. Aktenlage nicht. Seitens des Finanzamtes wurde lt. Aktenlage auch keine Erbschaftssteuerverklärung gemäß § 23 ErbStG verlangt.

Mit Eingabe vom 16. Dezember 2011 erstattete der steuerlichen Vertreter im Auftrag und im Namen der Bf. gegenüber dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel folgende Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, welche – offensichtlich durch ein Organ der Finanzstrafbehörde - mit dem Vermerk „finanzstrafrechtl. nichts zu veranlassen 21.Dez. 2011“ versehen wurde:

„[...]“

*Betreff: Erstattung einer Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG*

*Verlassenschaft nach A. vertreten durch die Erbin Bf.*

*Steuernummer 1/2*

*Sehr geehrte Damen und Herren,*

*im Auftrag und im Namen meiner Mandantin, Frau Bf., geboren am 1923, wohnhaft in der Adresse, 3400 B., erstatte ich Selbstanzeige gem § 29 FinStrG:*

#### *1 Sachverhalt*

*Bf. verfügt über ein Depot bei der UBS in Zürich. Das Vermögen stammt aus einer Erbschaft nach ihrem Gatten, Herrn A., der am 2003 verstorben ist und hat derzeit einen Wert von ca CHF 900.000. Im Zuge der Abhandlung erfolgte ein Verlassenschaftsverfahren in Österreich, das ausländische Vermögen wurde jedoch nicht in das Verfahren aufgenommen.*

*Aktuelle Ereignisse haben sie jedoch dazu bewogen, ihre steuerliche Situation von Experten beurteilen zu lassen.*

*Zum 24.02.2003 setzte das Vermögen sich wie folgt zusammen:*

<i>Art des Vermögens</i>	<i>CHF</i>	<i>EUR</i>
<i>Kontoguthaben</i>	<i>41.124,04</i>	<i>28.018,62</i>
<i>Strategiefonds (Rentenfonds)</i>	<i>245.903,23</i>	<i>167.538,69</i>
<i>Anleihenfonds</i>	<i>70.110,74</i>	<i>47.767,82</i>
<i>Aktien</i>	<i>890.848,99</i>	<i>606.952,86</i>
<i>Gesamt</i>	<i>1.247.987,00</i>	<i>850.277,99</i>

*Da A. zum Zeitpunkt seines Todes in Österreich ansässig war, unterlag die Erbschaft der Erbschaftssteuer in Österreich. Gem § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG ist jedoch das Vermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes der Steuerabgeltung gem § 97 Abs 1 EStG unterliegen, von der Erbschaftssteuer befreit (§ 17 Abs 1 Z 17 ErbStG idF BGBl I Nr. 144/2001). Nach Ansicht des BMF gilt die Befreiung auch für ausländisches Kapitalvermögen, für das mangels ausländischer kuponauszahlender Stelle kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen werden kann. Eine derartige Auslegung ist mE auch europarechtlich geboten. Bezüglich der bislang nicht versteuerten Erträge aus dem Vermögen ist anzumerken, dass gleichzeitig mit dieser Selbstanzeige auch eine Anzeige beim Finanzamt 6 B. eingebracht wird und die Kapitalerträge ab 2003 der Einkommensteuer unterworfen werden.*

*Darüber hinaus sind auch Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften von der Erbschaftssteuer befreit, wenn die Beteiligung unter einem Prozent liegt. Diese Befreiung gilt unabhängig von einem allfälligen Abzug der Kapitalertragsteuer.*

*Im vorliegenden Fall ist das Aktienvermögen daher jedenfalls von der Befreiung des § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG dritter Teilstrich erfasst. Beim Strategiefonds handelt es sich um einen Rentenfonds, der - ebenso wie das Kontoguthaben und die Anleihen - nach § 17 Abs 1 Z 17 ErbStG erster Teilstrich befreit sein müsste. Soweit ersichtlich, ist die Frage derzeit beim VwGH anhängig. Wir schlagen daher vor, bezüglich der Anwendung der Befreiung das Urteil des VwGH abzuwarten.*

*In der Anlage finden Sie ein Vermögensverzeichnis zum Todestag von A..*

### **3 Selbstanzeige**

*Mangels Aufnahme des ausländischen Vermögens in die Erbschaftssteuererklärung kam es unter Umständen zu einer Verkürzung an Erbschaftssteuer. Die Zusammensetzung des Vermögens kann den beiliegenden Unterlagen entnommen werden. Dabei ist das Aktienvermögen jedenfalls von der Erbschaftssteuer befreit. Aufgrund europarechtlicher Vorgaben muss dies auch für das übrige Kapitalvermögen gelten. Aufgrund einer Selbstanzeige beim Finanzamt 6 B. werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen darüber hinaus der Einkommensteuer unterworfen.*

*Die gegenständliche Selbstanzeige wird für die Verlassenschaft nach Herrn A. vertreten durch die Erbin Frau Bf. eingereicht.*

*Eine Selbstanzeige bezüglich der Einkommensteuer erging auch an das Finanzamt Wien 6 B..*

*[...]"*

Nach weiteren Angaben zum erklärten Kapitalvermögen nach Rückfrage des Finanzamtes nahm das Finanzamt Einsicht in das Abgabensinformationssystem des Bundes, woraus sich ergibt, dass der Einheitswert des erbl. Grundstücks 4 B. zum Todestag des Herrn A. € 41.496,19 betragen hat.

Weiters ist in einem Aktenvermerk sinngemäß festgehalten, dass die Verjährung nach § 207 BAO bei hinterzogenen Abgaben 10 Jahre betrage und Verjährung noch nicht eingetreten sei.

Auf Grund dieser Aktenlage nahm das Finanzamt mit dem „Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren“ vom 25. Juli 2012 gegenüber der Bf. das Verfahren mit der Begründung wieder auf, dass infolge Hervorkommens neuer Tatsachen und im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung das Verfahren wieder aufzunehmen gewesen sei, und hob den Erbschaftssteuerbescheid vom 24. November 2003 auf.

Mit dem damit in einem Sammelbescheid verbundenen Sachbescheid setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit 9 % (Steuerklasse I) von einem abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von € 293.195,00 mit € 26.387,55 zuzüglich Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2% von einem Wert der Grundstücke in Höhe von € 124.488,00 mit € 2.489,76, somit insgesamt mit € 28.877,31 fest.

Den Sammelbescheid begründete das Finanzamt wie folgt:

*Begründung:*

*Begründung zur Wiederaufnahme:*

*Infolge Hervorkommens neuer Tatsachen und im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung war das Verfahren wieder aufzunehmen.*

*Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:*

<i>Wert der Grundstücke (steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke)</i>	<i>124.488,57 €</i>
<i>Guthaben bei Banken</i>	<i>119.984,74 €</i>
<i>sonstige Forderungen</i>	<i>244.915,33 €</i>
<i>Aktien</i>	<i>606.952,86 €</i>
<i>Kosten der Bestattung</i>	<i>-7.488,86 €</i>
<i>Kosten der Regelung des Nachlasses</i>	<i>-3.819,11 €</i>
<i>Bankverbindlichkeiten</i>	<i>-11,71 e</i>
<i>Darlehen</i>	<i>-1.821,22 €</i>
<i>sonstige Verbindlichkeiten</i>	<i>-867,16 €</i>
<i>Pflichtteilsanspruch</i>	<i>-60.000,00 €</i>
<i>Freibetrag gemäß § 14 Abs.1 ErbStG</i>	<i>-2.200,00 €</i>
<i>Freibetrag gemäß § 15 Abs.1 2.17 ErbStG</i>	<i>-726.937,60 €</i>

Steuerpflichtiger Erwerb (gerundet)	293.195,00 €
-------------------------------------	--------------

*Kontoguthaben, Strategie- und Anleihenfonds lt. Selbstanzeige wurden unter „sonstige Forderungen“ subsumiert.*

*Die Befreiung nach § 15(1)17 ErbStG 1. Teilstrich ist für ausländische Kapitalvermögen erst ab 21.8.2003 anzuwenden (BGBl. I 2003/71). Im gegenständlichen Fall ist die Steuerschuld mit dem Todestag (2003) entstanden.*

*Das Aktienvermögen ist von der Befreiung des § 15(1)17 ErbStG dritter Teilstrich erfasst. Der Einheitswert der Liegenschaft EZ 2 KG 3 B. beträgt € 41.496,19 zum 1.1.1988. Der steuerlich maßgebliche Wert beträgt somit € 124.488,57.*

*Der Pflichtteilsanspruch in Höhe von insgesamt € 60.000,- ist zur Gänze abzugsfähig.“*

Dagegen brachte die Bf. nach Fristverlängerung rechtzeitig folgende Berufung ein:

*„Berufung gegen den Bescheid vom 25. Juli 2012 von Frau Bf.*

*Steuernummer: 2/2, neu: 3/2*

*Erfassungsnummer: 1/2003*

*Team: 11*

*Sehr geehrte [.....],*

*gegen den oben angeführten Bescheid erheben wir innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung und begründen dies wie folgt:*

#### *1. Ausgangslage*

*Frau Bf. verfügt über Vermögen aus einer Erbschaft nach ihrem Ehegatten, der am 2003 verstorben ist. Das Vermögen befand sich zu diesem Zeitpunkt in der Schweiz und wurde in das Verlassenschaftsverfahren, welches in Österreich stattfand, nicht aufgenommen. Am 11.8.2011 wurde von Bf. beim Finanzamt Wien 6 B. und dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel eine Selbstanzeige eingebracht. In der Folge kam es zu einer nachträglichen Versteuerung der ausländischen Kapitalerträge.*

*Aus erbschaftssteuerlicher Sicht wurde auf das gesamte Aktienvermögen die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 17 3. Teilstrich ErbStG angewendet. Für das restliche ausländische Kapitalvermögen, welches aus Kontoguthaben und Rentenfonds besteht, wurde hingegen keine Befreiung von der Erbschaftssteuer gewährt, da nach Ansicht des Finanzamtes die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich ErbStG im Todeszeitpunkt auf ausländisches Kapitalvermögen nicht anzuwenden war. Da jedoch inländisches Kapitalvermögen von der Befreiung erfasst war, gehen wir davon aus, dass dies aus europarechtlichen Gesichtspunkten auch für ausländisches Kapitalvermögen gelten muss.*

#### *2. Rechtliche Beurteilung*

##### *2.1 Der Tatbestand des § 15 Abs 1 Z 17 aF ErbStG*

*§ 15 Abs 1 Z 17 aF ErbStG nimmt bestimmte aufgezählte Kapitalanlagen, die von Todes wegen erworben wurden, von der Erbschaftssteuer aus. Darunter fallen Kapitalvermögen, welches einer Steuerabgeltung iSd § 97 Abs 1 S 1 aF sowie § 97 Abs 2 S 1 bis 3 EStG idF BGBl 12/1993 unterliegt, Anteilscheine an Pensionsinvestmentfonds sowie Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung unter einem Prozent liegt. Da im 1. Teilstrich auf § 97 Abs 1 S 1 aF sowie § 97 Abs 2 S 1 bis 3 aF EStG idF BGBl 12/1993 verwiesen wird, ist weitere Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung, dass die Kapitalerträge der Kapitalertragsteuer unterliegen bzw von der kuponauszahlenden Stelle mittels unwiderruflichem Auftrag ein Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer geleistet wird.*

## *2.2 Unanwendbarkeit des § 15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich aF ErbStG*

*Aufgrund des Verweises auf § 97 Abs 1 EStG wäre die von der Erbschaftssteuerpflicht befreiende Bestimmung des § 15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich aF nur auf inländisches Kapitalvermögen (Kapitalvermögen, das auf inländischen Depots gehalten wird) anzuwenden. Dies stellt jedoch einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit dar, da die Steuerbegünstigung im Zusammenhang mit der Erbschaftssteuer davon abhängig gemacht wird, dass die Kapitalerträge im Inland bezogen wurden. Diese Begünstigung inländischer Kapitalerträge führt unweigerlich zu einer Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit. Gem Art 63 Abs 1 AEUV (ex—Artikel 56 EGV) sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Aufgrund der expliziten Anordnung im Vertrag gilt diese Grundfreiheit nicht nur zwischen den Mitgliedstaaten sondern auch in Bezug auf Drittstaaten, womit die Kapitalverkehrsfreiheit auch auf Kapitalvermögen aus der Schweiz anwendbar ist. Da keine in Art 65 AEUV (ex-Artikel 58 EGV) festgelegten Rechtfertigungsgründe für die Beschränkung auf inländische Kapitalerträge zutreffen, ist die Norm als gemeinschaftsrechtswidrig anzusehen. Um die Gemeinschaftsrechtskonformität der Norm wiederherzustellen wurde diese mit dem BGBl I 71/2003 geändert, in der mit Gültigkeit ab 21.8.2003 auch ausländische Kapitalanlagen eingebunden wurden. In der neuen Fassung wurde jedoch keine Rückwirkung der Bestimmung festgelegt, womit der Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor dem 21.8.2003 nicht beseitigt wurde. Aufgrund des Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht ist die Bestimmung des § 15 Abs 1 Z 1. Teilstrich aF ErbStG somit vor dem 21.8. 2003 als unanwendbar anzusehen.*

## *2.3 Das Urteil des EuGH*

*Da § 15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich aF ErbStG als unanwendbar gilt, ist auf das EuGH-Urteil der Rechtssache Anneliese Lenz (C-315/02) vom 15. Juli 2004 zu verweisen, welches unbeschränkt zurückwirkt und von den nationalen Behörden zu beachten ist. Im Urteil wird festgestellt, dass es einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit darstellt, wenn die Endbesteuerungswirkung für ausländische Kapitalerträge verweigert wird. § 15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich aF ErbStG iVm § 97 Abs 1 S 1 aF und § 97 Abs 2 S 1 bis S 3 aF EStG idF BGBl 12/1993 sind demnach gemeinschaftsrechtskonform auszulegen und anzuwenden.*

## 2.4 Die Rechtsmeinung des UFS

*Auch wenn der UFS die Entscheidung des EuGH berücksichtigen musste, wurden von ihm in der Entscheidung vom 09.03.2005, RV/2547-W/02, weitere Kriterien für die Erbschaftssteuerbefreiung von ausländischen Kapitalerträgen aufgestellt. So muss das Kapitalvermögen rechtzeitig der Einkommensbesteuerung unterzogen worden sein, um in den Genuss der Steuerabgeltung und somit unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich ErbStG zu gelangen. Dies gilt jedoch für inländische wie auch ausländische Kapitalerträge. Diese Voraussetzung wird vom UFS mit der Begründung verlangt, dass es dem Willen des Gesetzgebers hinsichtlich des Endbesteuerungsgesetzes entspricht, nur Personen, die ein „steuerlich korrektes Verhalten“ an den Tag legen mit der Abgeltungswirkung zu belohnen. Folglich soll §15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich ErbStG nur auf die Personen anwendbar sein, deren Kapitalerträge auch rechtzeitig der Einkommensteuer unterzogen wurden.*

*Gegen dieses Kriterium wurde jedoch Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht (Zl. 2010/16/0061), wobei die Rechtssache immer noch anhängig ist und bis dato keine höchstrichterliche Entscheidung vorliegt. Gerade diese Entscheidung wird aber abzuwarten sein, da der VwGH die entsprechenden Voraussetzungen festlegen wird unter denen ausländische Kapitalanlagen auch dann unter den Befreiungstatbestand fallen, wenn es mangels fehlender ausländischer kuponauszahlender Stelle zu keiner rechtzeitigen Besteuerung gekommen ist. Den bisherigen Kriterien des UFS, wonach in Bezug auf ausländisches Kapitalvermögen nur bei Erteilung eines unwiderruflichen Auftrages iSd § 97 Abs 2 aF EStG ein „korrektes steuerliches Verhalten“ gegeben ist, ist bei Vorliegen einer ausländischen kuponauszahlender Stelle wohl nicht zuzustimmen.*

## 3. Ersuchen

*Bf. beglich die Einkommensteuer für die ausländischen Kapitalerträge im Wege der Selbstanzeige. Deswegen ist die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs 1 Z 17 1. Teilstrich ErbStG gemeinschaftsrechtskonform auf ihr Vermögen anzuwenden und die Erträge von der Erbschaftssteuerpflicht zu befreien.*

*Aufgrund des Fehlens einer höchstrichterlichen Entscheidung vom Verwaltungsgerichtshof und der offenkundigen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des Erbschaftssteuerbefreiungstatbestandes vor dem 21.8.2003 ersuchen wir Sie daher, mit der Entscheidung über die Berufung bis zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes in der bereits anhängigen Rechtssache abzuwarten.*

*Mit freundlichen Grüßen*

*[...]*

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Da diese am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht

übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Erbschaftssteuerliche Würdigung**

##### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführerin (Bf.) wurde auf Grund ihrer Erbserklärung vom 24. März 2003 der Nachlass des am 03 verstorbenen A. zur Gänze eingewantwortet.

Mit den beiden pflichtteilsberechtigten erbl. Kindern erfolgte über die Begleichung der Pflichtteilsansprüche eine außergerichtliche Einigung.

Der Wert der Pflichtteilsansprüche wurde, wohl ausgehend von dem im eidesstattigen Vermögensbekenntnis erklärten Vermögen, im Verlassenschaftsverfahren "für Gebührenbemessungszwecke" mit je € 30.000,00 benannt.

Zum Nachlass gehörte ua. die Liegenschaft EZ 2 Grundbuch 3 B. mit dem Grundstück 4 mit einem vom Lagefinanzamt unter der EWAZ 24-2-5/4 festgestellten Einheitswert zum Todestag von € 41.496,19.

Neben den gegenüber dem Verlassenschaftsgericht im eidesstattigen Vermögensbekenntnis erklärten Reinnachlass von € 168.853,98 gehörte zum Nachlass das folgende in der oben dargestellten Selbstanzeige des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 16. Dezember 2011 angeführte, in einem Depot bei der USB in Zürich gelegene Kapitalvermögen zum 24.02.2003:

	CHF	EUR
Kontoguthaben	41.124,04	28.018,62
Strategiefonds (Rentenfonds)	245.903,23	167.538,69
Anleihenfonds	70.110,74	47.767,82
Aktien	890.848,99	606.952,86
Gesamt	1.247.987,00	850.277,99

Die Erträge aus diesem Kapitalvermögen unterlagen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers weder der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz noch § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, und wurden erst im Zuge einer Selbstanzeige im Jahr 2013 zur Einkommensteuer erklärt.

Der Sachverhalt erschließt sich aus den im vorgelegten Bemessungsakt einliegenden Unterlagen aus dem Verlassenschaftsakt, den Erklärungen der Bf. sowie aus der Selbstanzeige vom 16. Dezember 2011 und dem Abgabensystem des Bundes.

#### **Rechtslage und Erwägungen**



Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007 die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 und somit den Grundtatbestand für Erwerbe von Todes wegen, also "die Erbschaftssteuer", als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat allerdings in seinem Erkenntnis über die Aufhebung der Erbschaftssteuer entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG für das Inkrafttreten seiner Aufhebung eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt. Dies bedeutet gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass von den zuständigen Verwaltungsbehörden die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände, das heißt auf Fälle, bei denen der Todeszeitpunkt des Erblassers vor dem 1. August 2008 liegt (§ 12 Abs. 1 ErbStG 1955) - mit Ausnahme der im angeführten Erkenntnis genannten Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG die Anlassfallwirkung ausgedehnt hat, weiterhin anzuwenden ist. Somit ist das Erbschaftssteuergesetz auf vorliegenden Fall noch anzuwenden.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber, wobei bei Berechnung der Erbschaftssteuer (§ 8 Abs. 1 ErbStG) die in §§ 14 ff ErbStG genannten Beträge bzw. Vermögenswerte steuerfrei bleiben.

Bei Zuwendung von Grundstücken an den Ehegatten erhöht sich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG diese Steuer um 2 vH. des Wertes der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke, wobei gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der zum Todestag gültigen Fassung bleibt Folgendes steuerfrei:

„Erwerbe von Todes wegen

- von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen; dies gilt für Forderungswertpapiere nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;

- von Anteilscheinen an Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes I.a. des Investmentfondsgesetzes 1993 durch Personen der Steuerklasse I;
- von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter 1 vH am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist.“

Erst mit dem am 20. August 2003 kundgemachten Budgetbegleitgesetz 2003 wurde § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG dahingehend geändert, das neben dem bis dahin nach dieser Bestimmung steuerfreien Erwerb von Kapitalvermögen auch der Erwerb von dazu vergleichbarem Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 unterliegen, steuerfrei bleibt.

Die besondere Besteuerung von Erträgen von Kapitalvermögen nach § 37 Abs. 8 EStG (Ausländische Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 1 lit. a bis c, die nicht von einer inländischen auszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden (Z2) und nicht im Inland bezogene Kapitalerträge im Sinne des § 93 Abs. 2 Z 3 sowie § 93 Abs. 3. 4. Ausschüttungsgleiche Erträge ausländischer Kapitalanlagefonds gemäß § 42 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993, einschließlich Substanzgewinne, die im Sinne des § 40 Abs. 1 des Investmentfondsgesetzes 1993 Einkünfte gemäß § 30 darstellen (Z3)) wurde ebenfalls erst mit dem Budgetbegleitgesetz 2003 eingeführt und ist gemäß § 124b Z 83 EStG erstmals für Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31. März 2003 zufließen.

Zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers konnten daher die Erträge des von Todes wegen erworbenen Kapitalvermögens noch gar nicht der besonderen Einkommensteuer nach § 37 Abs. 8 EStG für ausländisches Kapitalvermögen bzw. im Ausland bezogenen Kapitalvermögens unterliegen. Gleiches gilt für den Zeitpunkt der Verwirklichung des Erwerbsvorganges mit der Abgabe der Erbserklärung.

Im Übrigen wurde die Ausweitung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG durch das Budgetbegleitgesetz 2003 erst am 21. August 2003 wirksam.

Im Abgabenrecht gilt der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben, sodass die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches geltende Rechtslage heranzuziehen ist (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 1 ErbStG). Die Wirkung einer Gesetzesänderung vermag Sachverhalte, die vor dem In Kraft Treten eines neuen Gesetzes verwirklicht worden sind, nicht zu ergreifen, es sei denn, der Gesetzgeber ordnet die Rückwirkung auf in der Vergangenheit liegende Fälle ausdrücklich an (siehe die in Fellner, wie oben, in Rz 3 zu § 1 ErbStG referierte VwGH Judikatur).

§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der durch das Budgetbegleitgesetz 2003 geänderten Fassung iV. mit § 37 Abs. 8 EStG hat für den gegenständlichen Erwerb von Todes wegen keine Geltung und kann daher auch nicht auf Grund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes bzw. hier noch des Gemeinschaftsrechtes herangezogen werden. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Art. 46 Z 2 (§15 Abs. 1 Z

17 ErbStG) des Budgetbegleitgesetz 2003 wird in Bezug auf § 37 Abs. 8 EStG zwar ausgeführt, dass diese Neuerungen EU-rechtlich geboten seien, die Ausweitung der Erbschaftssteuerbefreiung wurde jedoch erst mit 21. August 2003 wirksam. Dazu ist aber auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1995, 95/10/0081 hinzuweisen, wonach ein innerstaatliches Gesetz, das für einen konkreten Fall nicht anwendbar ist, auch im Wege des "Anwendungsvorranges" von Gemeinschaftsrecht nicht anwendbar werden könne. Unter Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes könne nicht verstanden werden, dass innerstaatliches Recht über seinen sachlichen oder zeitlichen Geltungsbereich hinaus anzuwenden wäre. Dies liefe auf eine Anwendung von innerstaatlichem Recht hinaus, dass so nicht gesetzt wurde; ein solches Ergebnis könne auch im Falle des Anwendungsvorranges vom Gemeinschaftsrecht nicht gewonnen werden.

Eine der wesentlichen Voraussetzung für eine Befreiung von Kapitalvermögen nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG ist iV mit § 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz, dass dessen Kapitalerträge zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören.

Ausgeschlossen ist die Steuerbefreiung also dann, wenn die Erträge daraus zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988, das sind die - betrieblichen - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gehören (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Rz 64 zu § 15 ErbStG).

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

So fallen zB. nicht alle Investmentfonds unter die Befreiung. Weiters ist Kapitalvermögen, aus dem keine Erträge fließen, nicht von der Endbesteuerung erfasst. Auf § 3 Z 2 Endbesteuerungsgesetz wird hingewiesen. Auch zeigen die Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu Z 12 (§ 97) des BGBl. Nr. 12/1993, mit welchem das Endbesteuerungsgesetz einfachgesetzlich umgesetzt wurde, dass der Gesetzgeber nicht die Absicht hatte, Kapitalerträge, welche zu keiner Einkommensteuer führen, eine Abgeltungswirkung zukommen zu lassen. So ist in Bezug auf steuerbefreite Forderungswertpapiere ausgeführt, dass eine Option zum Steuerabzug nur bei jenen Forderungspapieren möglich ist, deren Kapitalerträge überhaupt der Einkommensteuer unterliegen.

Im gegebenen Fall ist somit § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG in der zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers gültigen Fassung iV mit § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993 unter Berücksichtigung des Vorranges des Gemeinschaftsrechtes anzuwenden.

Bei der Verweisung des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG auf das Einkommensteuergesetz 1988 idF BGBl. Nr. 12/1993, handelt es sich um eine "statische" Verweisung.

§ 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz des EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. 12/1993, lauten:

*"§ 97. (1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 Z 3 sowie Abs. 3, die 1. der Kapitalertragsteuer unterliegen und 2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören, gilt als durch den Steuerabzug abgegolten.*

*(2) Die Einkommensteuer für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die*

*1. nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen und*

*2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, gilt durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten.*

*Der Steuerpflichtige muss dazu der kuponauszahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs. 3".*

Der statische Verweis des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bezieht sich nicht nur auf § 97 EStG, sondern auch auf § 93 EStG auf welchen § 97 EStG weiter verweist (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern; Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 60 a zu § 15 ErbStG unter Hinweis auf VfGH 12.10.1998, G 170/96 und VfGH 25.2.1999, B 128/97).

§ 93 Abs. 1 bis 3 EStG in der zum Zeitpunkt der Erlassung des BGBl. I 12/1993 gültigen Fassung, BGBl. I Nr. 400/1988 lautet wie folgt:

*§ 93. (1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs. 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).*

*(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:*

*1. a) Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung*

*b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, ausgenommen jene nach § 13 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.*

*c) Gleichartige Bezüge aus Genußrechten und aus Partizipationskapital im Sinne des Kreditwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes.*

*2. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter.*

*3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Banken gelten auch von Banken treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.*

*b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.*

*(3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus*

*1. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31. Dezember 1983 in Schillingwährung begeben wurden,*

*2. Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schillingwährung begeben wurden,*

*3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen und*

*4. Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie aus vergleichbaren Anteilsrechten an vergleichbaren ausländischen*

*Kapitalanlagefonds, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß Abs. 2 Z 3 und aus Kapitalerträgen gemäß Z 1, 2 und 3 bestehen.*

*Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponanzahlende Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 2) im Inland befindet".*

Auf Grund des § 95 Abs. 3 EStG in der hier maßgeblichen, bis zum 20. August 2003 gültigen Fassung ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (§ 93 Abs. 3) ist die kuponanzahlende Stelle zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Kuponanzahlende Stelle ist das Kreditinstitut, das an den Kuponinhaber Kapitalerträge im Zeitpunkt der Fälligkeit und anteilige Kapitalerträge anlässlich der Veräußerung des Wertpapiers auszahlt, der inländische Emittent, der an den Kuponinhaber solche Kapitalerträge auszahlt.

Mit dem Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs. C-364/01 (Barbier) hat der EuGH klargestellt, das auch eine (erst künftige) Erbschaftssteuerbelastung zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs führen kann.

Da der vorliegende Erwerb von Todes wegen auch Kapitalvermögen umfasst, welches in der Schweiz, also einem Drittstaat, gelegen ist, und die Bestimmungen des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstich ErbStG den Erwerb eines solchen Vermögens gegenüber im Inland gelegenen Vermögen schlechter stellt, ist zu prüfen, ob eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs vorliegt, und ob eine solche Beschränkung nach den Bestimmungen des Vertrages gerechtfertigt werden kann.

Nach ex-Artikel 56 EG (ex-Artikel 73b EG-V) waren Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten, soweit nicht die Vorbehalte des ex-Artikel 58 EG (ex-Artikel 73d EG-V) oder, im Verhältnis zu Drittstaaten, des ex-Artikel 57 EG (ex-Artikel 73c EG-V) Differenzierungen zuließen.

Ex-Artikel 56 bis 58 EG (entsprechen im Wesentlichen Artikel 63 bis 65 AEUV) lauteten wie folgt:

*"Artikel 56:*

*(1) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.*

*(2) Im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.*

*Artikel 57 EG:*

*(1) Artikel 56 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher oder gemeinschaftlicher Rechtsvorschriften für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten bestehen. Für in Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31. Dezember 1999.*

*(2) Unbeschadet der anderen Kapitel dieses Vertrags sowie seiner Bemühungen um eine möglichst weit gehende Verwirklichung des Zieles eines freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern kann der Rat auf Vorschlag der Kommission mit qualifizierter Mehrheit Maßnahmen für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern im Zusammenhang mit Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien, mit der Niederlassung, der Erbringung von Finanzdienstleistungen oder der Zulassung von Wertpapieren zu den Kapitalmärkten beschließen. Maßnahmen nach diesem Absatz, die im Rahmen des Gemeinschaftsrechts für die Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit dritten Ländern einen Rückschritt darstellen, bedürfen der Einstimmigkeit.*

*Artikel 58:*

*(1) Artikel 56 berührt nicht das Recht der Mitgliedstaaten,*

*a) die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln,*

*b) die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern, sowie Meldeverfahren für den Kapitalverkehr zwecks administrativer oder statistischer Information vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind.*

*(2) Dieses Kapitel berührt nicht die Anwendbarkeit von Beschränkungen des Niederlassungsrechts, die mit diesem Vertrag vereinbar sind.*

*(3) Die in den Absätzen 1 und 2 genannten Maßnahmen und Verfahren dürfen weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 56 darstellen."*

Da § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG auf einkommensteuerrechtliche Bestimmungen verweist, ist ungeachtet dessen, dass mangels Kongruenz der für die Einkommensbesteuerung und der für die Erbschaftsbesteuerung maßgeblichen Fassungen der §§ 93 und 97 EStG von dem für die Einkommensteuer zuständigen Finanzamt nicht dieselben Bestimmungen anzuwenden waren, im Erbschaftssteuerverfahren nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob die Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers aus dem erblasserischen Kapitalvermögen der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 unterliegen.

Mit Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Rs Lenz), stellte der EuGH in Zusammenhang mit der Besteuerung von Dividenden klar, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkung für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht. Demnach ist § 15 Abs. 1 Z 1 erster Teilstrich ErbStG in Verbindung mit § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 hinsichtlich der bezug habenden Erträge im Zeitpunkt des Todes im Lichte der Artikel 56 bis 58 EG zu prüfen.

Der Vorbehalt des Art 58 EG gilt - anders als jener nach Art 57, der nur im Verhältnis zu Drittstaaten maßgeblich ist - sowohl für den Kapitalverkehr mit Mitgliedsstaaten als auch für den Kapitalverkehr mit Drittstaaten. Dass der Vorbehalt des Art 58 EG eine allfällige Beschränkung des Kapitalverkehrs durch § 97 EStG nicht rechtfertigt, ergibt sich aus dem Urteil des EuGH vom 15. Juli 2004, C-315/02 (Rs Lenz).

Zur Frage, ob Artikel 73b Absatz 1 in Verbindung mit Artikel 73d Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG-Vertrag (entspricht Artikel 56 Absatz 1 EG in Verbindung mit Artikel 58 Absatz 1 Buchstaben a und b und Absatz 3 EG) einer Regelung entgegensteht, wie sie § 97 Abs. 1 und 4 EStG in Verbindung mit § 37 Abs. 1 und 4 EStG vorsieht, nach welcher der Steuerpflichtige bei Dividenden aus inländischen Aktien wählen kann, ob er sie bei einer pauschalen und endgültigen Besteuerung dem Steuersatz von 25 % unterwirft oder ob er sie mit einem Steuersatz in Höhe der Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittssteuersatzes versteuert, während Dividenden aus ausländischen Aktien stets mit dem normalen Einkommensteuersatz versteuert werden, führte der EuGH im oben zitierten Urteil ua. Folgendes aus:

*"47. Was, zweitens, die Endbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 % betrifft, so wird diese Steuer zwar von den in Oesterreich ansässigen Gesellschaften unmittelbar an der Quelle einbehalten. Wie jedoch der Generalanwalt in den Nummern 33 und 34 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, ist es nicht Voraussetzung einer Endbesteuerung, dass diese im Wege der Abzugssteuer erfolgt. So sieht § 97 Abs. 2 EStG vor, dass in den Fällen, in denen die Abzugsbesteuerung nicht möglich ist, die Abgeltungssteuer durch einen der kuponauszahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag entrichtet werden kann. Für Einkünfte, die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Gesellschaften stammen, könnte somit ein dem der freiwilligen Leistung an die Steuerverwaltung ähnliches Verfahren vorgesehen werden.*

*48. Zwar ist die unmittelbar von den in Österreich ansässigen Gesellschaften vorgenommene Abzugsbesteuerung für die Steuerverwaltung einfacher als die freiwillige Leistung. Jedoch können bloße verwaltungstechnische Nachteile die Behinderung einer Grundfreiheit des EG-Vertrags wie des freien Kapitalverkehrs nicht rechtfertigen (Urteil Kommission/Frankreich, Randnrn. 29 und 30)."*

Verletzt eine nationale Vorschrift Gemeinschaftsrecht, so wird sie durch letzteres verdrängt, sie wird unanwendbar. Die Verdrängung darf dann bloß jenes Ausmaß erreichen, das gerade noch hinreicht, um den gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Der mitgliedstaatliche Träger öffentlicher Gewalt darf sich dabei aber im Sinne der Rechtsprechung des EuGH zur gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation von nationalem Recht nur im Rahmen der allgemein anerkannten Auslegungsmethoden und innerhalb der durch die allgemeinen Rechtsgrundsätze gesetzten Grenzen bewegen. Eine Verdrängung gemeinschaftsrechtswidrigen nationalen Rechts aufgrund des Grundsatzes des Anwendungsvorranges darf somit nicht zu einer quasi-gesetzgeberischen Tätigkeit des erkennenden Gerichts führen. Wird der durch die anerkannten Auslegungsmethoden gesteckte Rahmen der Rechtsauslegung in dem Sinn überschritten, dass der normative Gehalt der betreffenden nationalen Regelung grundlegend neu gefasst wird, so kann nicht mehr von einer Normverdrängung kraft Anwendungsvorrangs gesprochen werden. Das "Regime", das an die Stelle der gemeinschaftsrechtswidrigen Rechtsnorm tritt, muss somit im Auslegungswege ermittelbar sein. Absolute Grenze jeder Auslegungsmethode muss dabei in Österreich der erkennbare gesetzgeberische Wille sein (Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009/412, 194 unter Hinweis auf VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064).

§ 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG iV. mit den bezug habenden einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen verletzt das Gemeinschaftsrecht insoweit, als es den Erwerb von Kapitalvermögen mit inländischen Kapitalerträgen (Schuldner der Kapitalerträge hat Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland) oder von Kapitalvermögen mit im Inland bezogenen Kapitalerträgen erbschaftssteuerrechtlich besser stellt, als vergleichbares Kapitalvermögen mit ausländischen Kapitalerträgen oder Kapitalvermögen mit im Ausland bezogenen Kapitalerträgen für welche eine Steuerabgeltung nach § 97 EStG nicht vorgesehen ist und diese Besserstellung geeignet ist, einen Erblasser zu Lebzeiten vom Erwerb oder der Veräußerung des nicht begünstigten ausländischen Kapitalvermögens abzuhalten.

In Bezug auf Geldeinlagen etc. bei Banken iS des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG ist die Beschränkung dadurch gegeben, dass es für solche ausländischen Bankguthaben keine Möglichkeit für einen die Erbschaftssteuerbefreiung begründenden Steuerabzug bzw. einer freiwilligen Entrichtung eines Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer gibt, womit ein Erblasser zu Lebzeiten davon abgehalten werden kann, Einlagen iS des § 93 Abs. 2 Z 3 EStG bei ausländischen Banken zu tätigen.



In Bezug auf Forderungswertpapiere deren Kapitalerträge vom Emittenten an den Kuponinhaber ausbezahlt werden, ist die Beschränkung dadurch gegeben, dass das Einkommensteuergesetz nicht auch ausländische Emittenten die Möglichkeit für einen die Erbschaftssteuerbefreiung begründenden Steuerabzug bzw. nicht die Möglichkeit einer freiwilligen Entrichtung eines Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer einräumt, womit ein Erblasser zu Lebzeiten davon abgehalten werden kann, Forderungswertpapiere von ausländischen Emittenten zu erwerben, deren Erträge der Emittent an den Kuponinhaber ausbezahlt.

In Bezug auf Forderungswertpapiere deren Kapitalerträge von einem Kreditinstitut (einem Finanzdienstleister) iS des § 95 Abs. 3 Z 2 erster Teilstrich EStG iV mit § 93 Abs. 3 letzter Satz EStG an den Kuponinhaber auszahlt werden, ist die Beschränkung dadurch gegeben, dass das Einkommensteuergesetz nicht auch Finanzdienstleistern, die sich im Ausland befinden, die Möglichkeit für einen die Erbschaftssteuerbefreiung begründenden Steuerabzug bzw. nicht die Möglichkeit einer freiwilligen Entrichtung eines Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer einräumt, womit ein Erblasser zu Lebzeiten davon abgehalten werden kann, seine Forderungswertpapiere von einem Finanzdienstleister verwahren und verwalten zu lassen, der sich im Ausland befindet.

Aus den Ausführungen zu Rz. 47 bis 48 des Urteiles des EuGH vom 15. Juli 2004, Rs C-315/02 (Lenz) ergibt sich, dass die Diskriminierung dann behoben wäre, wenn für ausländische Kapitalerträge und im Ausland bezogene Kapitalerträge eine der freiwilligen KEST vergleichbare Möglichkeit zur Entrichtung der Einkommensteuer mit Abgeltungswirkung im Sinne des § 97 Abs. 2 EStG bestünde.

Es ist einzuräumen, dass die Verdrängung inländischen Rechts nicht dazu führen kann, dass die Bw. einen dem § 97 Abs 2 EStG vergleichbaren Auftrag hätte erteilen müssen um eine Abgeltungswirkung zu erzielen. Damit fällt aber nicht das Kriterium der Unverzüglichkeit weg, da der Wegfall dieses Kriteriums zu einer, dem (nicht gemeinschaftsrechtswidrigen) Willen des Gesetzgebers nicht entsprechenden Auslegung des § 97 Abs. 2 EStG und damit des § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG führen würde.

Wie aus dem Allgemeinen Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage 810 der Beilagen zum Endbesteuerungsgesetz BGBl. Nr. 11/1993 zu entnehmen ist, ist die Einführung einer Abgeltungssteuer (Endbesteuerung) darauf gerichtet, einem Steuerausfall auf Grund nicht ausreichend ausgeprägtem Bewusstsein der Steuerpflichtigen sich hinsichtlich bestimmter Kapitalanlagen steuerehrlich zu verhalten, entgegenzutreten. Die im Endbesteuerungsgesetz vorgesehene Amnestie kann nicht gesondert von der Abgeltungssteuer gesehen werden, sondern ist eine Konsequenz der Einführung der Abgeltungssteuer.

Die Einführung der Endbesteuerung war somit - sowie die Amnestie zur Bereinigung des seinerzeitigen De-facto-Zustandes im Bereich bestimmter Kapitalanlagen - darauf gerichtet, mangelndem steuerehrlichen Verhalten hinsichtlich bestimmter Kapitalanlagen entgegenzutreten und steuerlich korrektes Verhalten zu begünstigen. Ein steuerlich

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

Der Verfassungsgesetzgeber hat für bestimmte Kapitalanlagen eine zwingende Kapitalertragsteuer vorgesehen, für deren Entrichtung seitens des Steuerschuldners mangels Mitwirkung bei der Abfuhr naturgemäß "zwingend ein korrektes steuerliches Verhalten" gegeben ist. Mit § 1 Abs. 1 letzter Satz Endbesteuerungsgesetz hat der Verfassungsgesetzgeber bestimmt, dass es für abzugsfreie Forderungswertpapiere bundesgesetzlich vorzusehen ist, dass die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im Wege der kuponauszahlenden Stelle ein Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer geleistet wird (Option zur Abzugsbesteuerung).

Auf Grund des § 4 Abs. 2 Endbesteuerungsgesetz (entspricht § 7 Abs. 2 in der Regierungsvorlage) ist für solches Vermögen im Sinne des § 1 Abs. 1 letzter Satz des Endbesteuerungsgesetzes eine Amnestie nur dann vorgesehen, wenn für das Jahr 1993 ein Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer entrichtet oder der Offenlegungspflicht nachgekommen wird.

In den Regierungsvorlage zum Endbesteuerungsgesetz ist zu § 7 Abs. "2. Amnestievoraussetzungen" ua. Folgendes ausgeführt:

*"Bei jenen Kapitalanlagen, die nicht zwingend einer Kapitalertragsteuer unterliegen (.....), und für die eine Option zur Abzugsbesteuerung ausgeübt worden ist, tritt steuerlich korrektes Verhalten durch die (rechtzeitige) Ausübung der Option ein (§ 7 Abs. 2). Wird bei den zuvor erwähnten Kapitalanlagen im Sinne des § 2 [Anm.: entspricht § 1 Abs. 1 letzter Satz] hingegen keine (rechtzeitige) Option ausgeübt, so ist für diese Kapitalanlagen eine "normale" Besteuerung vorzunehmen. Dies bedeutet, daß steuerlich korrektes Verhalten nur dann vorliegt, wenn einer Offenlegungspflicht - idR Offenlegung in Steuererklärungen - in allen Belangen der von der Amnestieregelung betroffenen Abgaben nachgekommen wird."*

Die Amnestie betreffend Kapitalerträge aus Geldeinlagen etc. bei ausländischen Banken und Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren mit kuponauszahlender Stelle im Ausland knüpfte § 5 Endbesteuerungsgesetz mangels Optionsmöglichkeit wie auch mangels Möglichkeit einer zwingenden Abzugsbesteuerung an die Erfüllung von Offenlegungspflichten.

Der Verfassungsgesetzgeber sieht in der (rechtzeitigen) Ausübung der Option ein steuerlich korrektes Verhalten. Es kann daher daraus geschlossen werden, dass es der Wille des Gesetzgebers war, in den Fällen, in denen er für eine Begünstigung eine rechtzeitige Ausübung der Option fordert, bei mangelndem steuerlich korrektem Verhalten keine solche Begünstigung zukommen zu lassen.

Wie bereits ausgeführt ergibt sich eine allfällige Diskriminierung ausländischen Kapitalvermögens bzw. im Ausland verwahrten Kapitalvermögens nicht durch das Fehlen einer zwingenden Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung, sondern durch die

fehlende Möglichkeit für Erträge aus solchem Kapitalvermögen eine Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung freiwillig zu entrichten. Mit einer freiwilligen Leistung ist naturgemäß nicht "zwingend ein korrektes steuerliches Verhalten" verbunden. Eine Abgeltungswirkung auf Grund eines solchen freiwillig geleisteten Betrages ist für Kapitalvermögen mit Inlandsbezug im § 97 Abs. 2 EStG auf Grund des § 1 Abs. 1 letzter Satz des Endbesteuerungsgesetzes vorgesehen. § 97 Abs. 2 EStG sieht aber vor, dass der Steuerpflichtige dafür unverzüglich einen unwiderruflichen Auftrag erteilt haben muss, sich also in besonderer Weise von vornherein steuerlich korrekt verhalten muss.

Der erkennbare, nicht gemeinschaftsrechtswidrige Wille des Gesetzgebers war es folglich, dem Steuerpflichtigen eine Abgeltungswirkung nur dann zukommen zu lassen, wenn auf Grund einer Abfuhrpflicht eines Dritten ein "zwingend korrektes steuerliches Verhalten" gegeben ist, oder im Falle einer freiwilligen Leistung zumindest von vornherein ein steuerlich korrektes Verhalten des Steuerpflichtigen gegeben ist (vgl. UFS 8. Februar 2010, RV/0362-W/05, RV/0363-W/05 (die Behandlung der dagegen eingebrachte Beschwerde wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit der Begründung, dass die Entscheidungen des UFS nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweichen, abgelehnt (VwGH 21.11.2013, 2010/16/0061, 0062))).

Da der österreichische Gesetzgeber im Inlandsfall die Abgeltungswirkung bei Leistung eines freiwilligen Betrages in Höhe der Kapitalertragsteuer an den unverzüglichen Auftrag an die kuponauszahlende Stelle knüpft, und dies Ausfluss des erkennbaren nicht gemeinschaftsrechtswidrigen Willen des Gesetzgebers ist, in den Fällen, in denen keine zwingende Steuerabfuhr durch Dritte vorgesehen ist, eine Abgeltungswirkung nur bei steuerlich korrektem Verhalten des Steuerpflichtigen zukommen zu lassen, ist es nicht geboten, den Erwerb von Todes wegen des erst in der Selbstanzeige vom 16. Dezember 2011 erklärten erbl. Kapitalvermögens nach § 15 Abs. 1 Z 17 erster Teilstrich ErbStG erbschaftsteuerfrei zu belassen.

Der Vollständigkeit halber wird in Bezug auf Artikel 57 EG noch bemerkt, dass die Regelung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bereits zum 31. Dezember 1993 bestand, und daher auch der Vorbehalt des Artikels 57 Absatz 1 EG grundsätzlich in Betracht käme.

Der Wert der erbl. Liegenschaft beträgt, wie dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt € 124.488,57.

Rein aus erbschaftssteuerrechtlicher Sicht wäre die Festsetzung, so wie diese mit dem angefochtenen Bescheid vorgenommen worden ist, vorbehaltlich der allenfalls zu hinterfragenden Höhe und Abgeltung der Pflichtteilsansprüche, zu Recht erfolgt.

### **Zur Wiederaufnahme**

Beim „Bescheid im gemäß § 303 BAO wiederaufgenommenen Verfahren“ vom 25. Juli 2012 handelt es sich um einen Sammelbescheid, in dem die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens und die Sachentscheidung zusammengefasst wurden.

In der Berufungsschrift wurde als angefochtener Bescheid zwar der „Bescheid vom 25. Juli 2012“ bezeichnet, inhaltlich richtet sich die Berufung – nunmehr Beschwerde – ausschließlich gegen den Sachbescheid, sodass hier lediglich eine Beschwerde gegen den Sachbescheid vorliegt und der Wiederaufnahmebescheid in Rechtskraft erwachsen ist (vgl. VwGH 25.10.1995, 93/15/0119).

### **Zum Sachbescheid**

Gemäß § 307 Abs. 1 BAO ist mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wiederaufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Auf Grund des § 209a Abs. 3 BAO darf vorbehaltlich der dort genannten Ausnahmen in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, 451 der Beilagen XXII. GP, ist dazu Folgendes ausgeführt:

„Zu Z 3 (§ 209a):

*Die Ergänzung des § 209a BAO stellt sicher, dass dann, wenn für eine Abgabe die Verjährung zum Teil eingetreten ist, sie aber wegen der längeren Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben zum Teil noch offen ist, bei der Abgabefestsetzung nur der noch nicht verjährte Teil abgeändert werden darf. Der bereits verjährte Teil der Abgabe darf zwar nochmals festgesetzt werden (aber nur in unveränderter Höhe).*

*§ 209a Abs. 3 gilt beispielsweise für neue Sachbescheide (§ 307 Abs. 1 BAO) bei Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO).*

*Die Formulierung „an die Stelle eines Bescheides tretende Bescheide“ entspricht der Wortwahl im § 274 erster Satz BAO.“*

Dazu ist festzuhalten, dass, wie sich aus dem Text des § 8 Abs. 4 ErbStG ("Die sich ... ergebende Steuer erhöht sich ...") wie auch aus dem Umstand, dass ein einheitlicher Erwerbsvorgang im Sinne des § 2 bzw. § 3 ErbStG der Steuer unterzogen wird, ergibt, der Zuschlag des § 8 Abs. 4 ErbStG bzw. die Mindeststeuer nach § 8 Abs. 5 ErbStG keine selbständige Abgabe ist; vielmehr ist die nach den einzelnen Bestimmungen insbesondere des § 8 ErbStG ermittelte Steuer eine einheitliche Abgabe (vgl. *Fellner*, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 8 ErbStG Tz. 39).

Abweichend vom aufgehobenen Erbschaftssteuerbescheid wurde mit dem neuen Sachbescheid anstelle des Grunderwerbsteueräquivalents als Mindeststeuer gemäß § 8 Abs. 5 ErbStG erstmals

1. Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ausgehend von einem positiven steuerlichen Erwerb und
2. das Grunderwerbsteueräquivalent als Erbschaftssteuererhöhung nach § 8 Abs. 4 ErbStG ausgehend von einer höheren Bemessungsgrundlage festgesetzt.

Voraussetzung für eine gegenüber dem mit Wiederaufnahmebescheid aufgehobenen Bescheid geänderte Festsetzung im ersetzenden Sachbescheid wäre, dass hinsichtlich des Teiles bzw. der Teile der Änderung noch keine Verjährung eingetreten war.

### **Zur Verjährung**

Gemäß § 207 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, der Verjährung. Die Verjährungsfrist beträgt bei der Erbschaftsteuer fünf Jahre. Soweit diese hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre.

Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen beginnt die Verjährung auf Grund des § 208 Abs. 2 BAO frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

Werden innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist nach § 209 Abs. 1 BAO um ein Jahr. 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. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer auf Grund des Abs. 3 leg.cit spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

Auf Grund des § 22 ErbStG ist jeder der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegende Erwerb vom Erwerber binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall oder von dem Eintritt der Verpflichtung dem Finanzamt anzumelden.

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

Der zweifelsfreien Aktenlage des vorgelegten Erbschaftsaktes nach erfolgte weder eine Anzeige nach § 22 ErbStG noch wurde eine Erbschaftsteuererklärung auf Verlangen des Finanzamtes gelegt. Das Finanzamt erlangte durch Bekanntgabe des Verlassenschaftsgerichtes Kenntnis vom gegenständlichen Erwerb von Todes wegen, sodass entgegen der Ansicht in der Selbstanzeige es nicht „mangels Aufnahme des ausländischen Vermögens in der Erbschaftsteuererklärung“ zu einer Verkürzung der Erbschaftssteuer kam.

Mangels Anzeige des Erwerbes, jedenfalls bis zur Selbstanzeige vom 16. Dezember 2012, ist eine absolute Verjährung iSd § 209 Abs. 3 BAO noch nicht eingetreten.

Da jedoch das Finanzamt infolge Bekanntgabe durch das Verlassenschaftsgericht im Jahr 2003 vom gegenständlichen Erwerb von Todes wegen Kenntnis erlangte, begann die Verjährung mit Ablauf dieses Jahres und ist auf Grund des § 207 Abs. 2 BAO vorbehaltlich

einer Verlängerungshandlung mit Ablauf des Jahres 2008 eingetreten, soweit die Erbschaftsteuer nicht hinterzogen wurde.

Verlängerungshandlungen, die den Eintritt der Verjährung bis zur Erlassung des neuerlichen Sachbescheides vom 25. Juli 2012 hinausgezögert hätten, sind nicht aktenkundig und wurden vom Finanzamt nicht ins Treffen geführt und folglich auch nicht zu vermuten.

Die Festsetzung von Erbschaftssteuer über die Festsetzung im aufgehobenen Erbschaftssteuerbescheid hinaus, dh. im gegebenen Fall auf Grund eines höheren Ansatzes des Wertes des erbl. Grundstückes und des Erwerbes von Kapitalvermögens lt. Selbstanzeige, erfolgte mit dem angefochtenen Sachbescheid vom 25. Juli 2012 insoweit zu Recht als die Verkürzung der Erbschaftssteuer mit Erlassung des nunmehr aufgehobenen Erbschaftssteuerbescheides vom 24. November 2003 vorsätzlich bewirkt worden ist.

### **Zum Vorsatz**

Fest steht, dass die Bf. es einerseits unterlassen hat, ihren gegenständlichen Erwerb von Todes wegen im Rahmen einer Anmeldung nach § 22 ErbStG offenzulegen und andererseits im Rahmen des Verlassenschaftsverfahrens beim Bezirksgericht B. im eidesstattigen Vermögensbekenntnis bei der Erklärung des Wertes der erbl. Liegenschaft einen unrichtigen Einheitswert bekanntgegeben hat und in der Schweiz gelegenes Kapitalvermögen des Erblassers nicht angegeben hat.

Wie aus dem Vermerk im Erbschaftssteuerakt, wonach finanzstrafrechtlich nicht zu veranlassen sei, und aus dem Vorlagebericht, wonach kein Finanzstrafverfahren eingeleitet worden ist, zu schließen ist, wurden zur subjektiven Tatseite keine bescheidmäßigen Feststellungen in einem Finanzstrafverfahren getroffen. Warum das Finanzamt davon ausging, dass finanzstrafbehördlich nichts zu veranlassen sei, ob aufgrund der Selbstanzeige oder aufgrund Verfolgungsverjährung, kann hier dahingestellt bleiben.

Bemerkt wird jedoch, dass die Wirksamkeit der Selbstanzeige fraglich scheint, zumal die Selbstanzeige auf Grund des § 29 Abs. 5 FinStrG nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird, wirkt.

Anzeiger ist, wenn auch im Auftrag der Bf., der steuerliche Vertreter der Bf.

Die Anzeige wurde jedoch nicht für die Bf., die auf Grund des § 22 ErbStG zur Offenlegung des gegenständlichen Erwerbes von Todes wegen verpflichtet gewesen wäre, sondern für die Verlassenschaft nach Herrn A. erstattet.

Inwieweit Erbschaftssteuer hinterzogen wurde, ist hier eine Vorfrage.

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Entsprechend der obigen Ausführungen unter Pkt. 1. „Erbschaftssteuerliche Würdigung“ steht fest, dass Erbschaftsteuer mit der Festsetzung mit dem Erbschaftsteuerbescheid vom 24. November 2003 in Höhe der Nachforderung lt. Sachbescheid vom 25. Juli 2012, allenfalls unter Berichtigung der Pflichtteilsansprüche bzw. der Abgeltung dafür, verkürzt worden ist.

Die Beurteilung, ob Abgaben hinterzogen sind, setzt eindeutige, ausdrückliche und nachprüfbare bescheidmäßige Feststellungen über die Abgabenhinterziehung voraus. Die maßgebenden Hinterziehungskriterien der Straftatbestände sind von der Abgabenbehörde nachzuweisen. Dabei ist vor allem in Rechnung zu stellen, dass eine Abgabenhinterziehung nicht schon bei einer (objektiven) Abgabenverkürzung vorliegt, sondern Vorsatz erfordert, und eine Abgabenhinterziehung somit erst als erwiesen gelten kann, wenn - in nachprüfbarer Weise - auch der Vorsatz feststeht. Vorsätzliches Handeln beruht nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar auf einem nach außen nicht erkennbaren Willensvorgang, ist aber aus dem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten des Täters zu erschließen, wobei sich die diesbezüglichen Schlussfolgerungen als Ausfluss der freien Beweiswürdigung erweisen (vgl. VwGH 26.02.2015, 4/0121).

Im gegebenen Fall erfolgte seitens des Finanzamtes keinerlei bescheidmäßige Feststellungen dazu, noch ergibt sich aus der Aktenlage, weshalb das Finanzamt von einer Hinterziehung der verkürzten Erbschaftssteuer ausgeht.

Es obläge daher nun grundsätzlich dem Bundesfinanzgericht im Beschwerdeverfahren festzustellen, inwieweit eine Hinterziehung der Erbschaftssteuer vorliegt.

Zur Verkürzung in Folge der Angabe eines zu geringen dreifachen Einheitswertes der erbl. Liegenschaft im eidesstattigen Vermögensbekenntnis ist zu sagen, dass auf Grund der vorliegenden Aktenlage nicht festgestellt werden kann, ob es die Bf. zumindest für möglich gehalten hat, dass die Erbschaftssteuer durch diese Wertangabe zu gering festgesetzt werden könnte. Ebenso kann dies aber nicht ausgeschlossen werden.

Gleiches gilt für die unterlassene Angabe des in der Schweiz gelegenen Kapitalvermögens im eidesstattigen Vermögensbekenntnis.

Aus der Tatsache der Selbstanzeige alleine kann nicht auf Vorsatz geschlossen werden. Lt. der Selbstanzeige vom 16. Dezember 2011 haben aktuelle Ereignisse die Bf. erwogen, ihre steuerliche Situation von Experten beurteilen zu lassen.

### **Zur Zurückverweisung**

Da auf Grund der vorliegenden Aktenlage - wie oben dargestellt - in beiden Fällen

1. Verkürzung von Erbschaftsteuer wegen der zu geringen Angabe des dreifachen Einheitswertes der erbl. Liegenschaft

2. Verkürzung von Erbschaftssteuer wegen mangelnder Offenlegung des im Ausland gelegenen erbl. Kapitalvermögens

weder auf Vorsatz geschlossen werden kann, noch ein solcher ausgeschlossen werden kann, die entsprechende Feststellungen dazu auf Grund des § 209a Abs. 3 BAO zur

Bestimmung der Bemessungsgrundlage aber erforderlich sind, sind diesbezüglich weitere Erhebungen erforderlich.

Gemäß § 115 BAO haben die Abgabenbehörden

die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Abs. 1),

ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2) und

haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs.).

Im Beschwerdeverfahren haben die Verwaltungsgerichte auf Grund des § 269 BAO die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind (Abs. 1), wobei die Verwaltungsgerichte das zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes erforderliche Ermittlungsverfahren durch eine von ihnen selbst zu bestimmende Abgabenbehörde durchführen oder ergänzen lassen können (2).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Bundesfinanzgericht außer in Fällen des § 278 immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Auf Grund des § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (Abs. 2 leg.cit.).

Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dies gilt auch dann, wenn der Beschluss einen kürzeren Zeitraum als der spätere Bescheid umfasst (Abs. 3 leg.cit.).

Die Aufhebung unter Zurückverweisung liegt im Ermessen.

Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich gemäß § 20 BAO in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind



Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes normiert § 278 Abs. 1 BAO (abgesehen von den in lit. a und b vorgesehenen Formalentscheidungen) den Grundsatz der Entscheidung in der Sache vor einer ausnahmsweisen Aufhebung und Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde. Eine solche Aufhebung ist jedenfalls unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist. Die Ausnahmebestimmung (der Ermächtigung zur Aufhebung und Zurückverweisung) ist, an den Zielsetzungen der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 orientiert, restriktiv (im Sinne eines engen Anwendungsbereiches) zu verstehen (vgl. VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0063).

Auch wenn das Finanzamt die Beurteilung der hier maßgeblichen Vorfrage, nämlich ob einem der beiden Fälle, oder beiden Fällen, die zu einer Mehrvorschreibung im neuen Sachbescheid führten, eine vorsätzliche Verkürzung von Erbschaftssteuer zugrunde lag, nicht in die Begründung des neuen Sachbescheides (auch nicht in die Begründung des Wiederaufnahmebescheides) aufgenommen hat, wäre das Bundesfinanzgericht auf Grund des § 279 BAO berechtigt seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und über diese Vorfrage erstmals in einem Erkenntnis abzusprechen (vgl. VwGH 21.12.2011, 2009/13/0159).

Dies wäre im gegebenen Fall aber ebenso wie ein Ermittlungsauftrag weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kosteneinsparung verbunden.

Da nicht von vornherein festgelegt werden kann, welche konkreten Erhebungen zur Klärung der subjektiven Tatseite zielführend sein werden - das Erfordernis bestimmter Ermittlungsschritte kann sich erst sukzessive aus dem Stand des Verfahrens ergeben -, wäre eine Ermittlungsauftrag nach § 269 Abs. 2 BAO weder im Interesse der Raschheit gelegen noch mit einer erheblichen Kosteneinsparung verbunden und insgesamt nicht zweckmäßig.

Durch die Zwischenschaltung des Bundesfinanzgerichtes zwischen die Parteien des Verfahrens wäre mit zusätzlichen Verzögerungen zu rechnen.

So wäre hier auch die Durchführung der zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes erforderlichen Ermittlungen durch das Bundesfinanzgericht ebenfalls weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das Bundesfinanzgericht zur Beachtung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat.

Auch erübrigt sich bei Zurückverweisung eine Auseinandersetzung mit Beweisanträgen des Finanzamtes (vgl. UFS 20.11.2008, GZ. RV/2004-W/03; VwGH 08.09.2010, 2009/16/0001).

Nicht zuletzt kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass die erstmalige Auseinandersetzung mit Vorfragen im Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesfinanzgericht (letztlich in der Begründung eines Erkenntnisses) zu einer Verlagerung wesentlicher Verfahrensabschnitte an die Kontrollinstanz führt und damit die Gefahr einer Einschränkung jenes Rechtsschutzes birgt, welcher der Installierung des Bundesfinanzgerichts als Rechtsmitteleinrichtung zu Grunde liegt (vgl. Ritz, BAO5, Kommentar, Tz.5 zu § 278 BAO). Es wäre die Kontrolle auf den Verwaltungsgerichtshof fokussiert, was der Intention der Entlastung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenstehen würde.

Über die Vorbringen in der Beschwerde unter Bezugnahme auf das seinerzeit noch zur Zl. 2010/16/0061 beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Verfahren konnte im Hinblick auf den dazu ergangenen Beschluss des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 2013 abgesprochen werden.

Zu der von der Abgabenbehörde bisher nicht bedachten Vorfrage bzw. den Vorfragen und zur Frage der Höhe der Pflichtteilsansprüche bzw. der Abgeltung dafür ist zu erwarten, dass diese im weiteren Verfahren vom Finanzamt in unmittelbarer Auseinandersetzung mit der Bf. bzw. mit ihrem steuerlichen Vertreter geklärt werden können und der sodann an die Stelle des Erbschaftssteuerbescheides vom 24. November 2003 tretende Bescheid von diesem insoweit nicht abweicht als einer Abweichung Verjährung entgegensteht, wozu neben § 209a Abs. 3 BAO auch auf Abs. 5 hinzuweisen ist.

Soweit die Verjährung der Festsetzung einer Abgabe in einem Erkenntnis (§ 279) nicht entgegenstehen würde, steht sie gemäß § 209a Abs. 5 BAO auch nicht der Abgabenfestsetzung in dem Bescheid der Abgabenbehörde entgegen, der den gemäß § 278 aufgehobenen Bescheid ersetzt, wenn dieser Bescheid binnen einem Jahr ab Bekanntgabe (§ 97) des aufhebenden Beschlusses ergeht.

Aus obigen Gründen war die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde zu erledigen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zum Ausmaß der Verdrängung einer nationalen Vorschrift, um einen unionsrecht- bzw. hier gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herzustellen (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064). Siehe dazu auch den oben zitierten Ablehnungsbeschluss VwGH 21.11.2013, 2010/16/0061 zu UFS 8.2.2010, RV/0362-W/05; RV/0363-W/05).

Zum Erfordernis der nachprüfaren bescheidmäßigen Feststellung von Vorfragen (hier der vorsätzlichen Abgabenverkürzung) im Rahmen der Begründung des Bescheides siehe VwGH 26.02.2015, 4/0121).

Zur Zurückverweisung siehe VwGH 26.01.2017, Ra 2015/15/0063; VwGH 21.11.2002, 2002/20/0315.

Wien, am 10. August 2017