



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau Erbin¹, Adr, vertreten durch Prüf-Treuhand GmbH & Co OHG, Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Berggasse 16, gegen den endgültigen Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. April 2005 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx.xxx/1993, St.Nr.xxx/xxxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Erbfall

Der Erblasser ERBL ist am 26. August 1993 verstorben (= Zeitpunkt des Entstehens der Erbschaftsteuerschuld nach § 12 Abs. 1 ErbStG).

2. Verfahren beim Finanzamt zu ErfNr.xxx.xxx/1993:

Im Jahr 1993 (am 21. September 1993, am 29. Oktober 1993 und am 29. Dezember 1993) langten beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (kurz Finanzamt) Meldungen nach § 25 ErbStG der A-Bank sowie der B-Bank ein. Daraus ist ersichtlich, dass Herr ERBL am 26. August 1993 verstorben ist, nicht jedoch wer seine Erben sind. Diese Mitteilungen wurden beim Finanzamt unter der Geschäftszahl ErfNr.xxx.xxx/1993 erfasst (elektronische Ersterfassung vom 22. November 1993 mit: "Verlassenschaft nach ERBL., ADR2, verstorben am 26.08.1993").

Im Jahr 1994 (am 12. Jänner 1994 und am X. März 1994) langten beim Finanzamt Meldungen nach § 26 ErbStG der A-Versicherung sowie der B-Versicherung ein, aus denen ersichtlich ist, dass auf Grund des Ablebens des Herrn ERBL folgende Zahlungen erfolgt sind:

- von der A-Versicherung S 396.219,000 an Frau Erbin1 als Bezugsberechtigte
- von der B-Versicherung jeweils S 7.876,00 an Frau Erbin1 sowie an Frau Erbin2. Nach der Mitteilung war bei diesem Versicherungsvertrag "der Überbringer der Polizze" bezugsberechtigt.

In den Jahren 1995 bis 1998 ersuchte das Finanzamt das Bezirksgericht D insgesamt 5-mal um Übersendung des Abhandlungsaktes. Dazu wurde jeweils mitgeteilt, dass die "Verlassenschaft noch nicht beendet" bzw. "die Verlassenschaft noch offen" ist (zuletzt am 23. Juli 1998). Das Finanzamt erfuhr durch diese Rückmeldungen des Bezirksgerichtes D lediglich, dass das Abhandlungsverfahren zur GZ geführt wird, nicht aber, ob bzw. von wem Erbserklärungen abgegeben wurden oder wer Vermächtnisnehmer nach Herrn ERBL ist.

Am 21. März 1997 erhielt das Finanzamt eine weitere Versicherungsmitteilung nach § 26 ErbStG und erlangte dadurch Kenntnis, dass Frau Erbin1 sowie Frau Erbin2 aus einem weiteren Versicherungsvertrag mit der C-Versicherung bezugsberechtigt waren und dass aus dieser Versicherung insgesamt ein Betrag von S 38.544,00 zur Auszahlung gelangte.

Am X. Februar 1999 langte der Gerichtsakt zur GZ des Bezirksgerichtes D beim Finanzamt ein. Dadurch wurde dem Finanzamt bekannt, dass der Erblasser letztwillig einerseits diverse Vermächtnisse zugunsten seiner Tochter Erbin1 sowie seiner Gattin Erbin2 ausgesetzt hatte und er andererseits seine Tochter mit einer Quote von 3/10 und seine Gattin mit einer Quote von 7/10 zu seinen Erben eingesetzt hatte und dass Frau Erbin1 zu 3/10 sowie Frau Erbin2 zu 7/10 des Nachlasses unbedingte Erbserklärungen abgegeben haben. Durch die Einsicht in den Gerichtakt erlangte das Finanzamt auch Kenntnis von der Zusammensetzung des Nachlassvermögens sowie über die Aufteilung des Vermögens zwischen den beiden Erbinen (insbesondere durch das eidesstattige Vermögensbekenntnis und eine sog. "vorläufige Vermögensaufstellung zur Verlassenschaft nach ERBL").

Im Jahr 2000 führte das Finanzamt noch Ermittlungen über die Höhe des gemeinen Wertes diverser erbl. Beteiligungen durch (Anfrage vom 10. Februar 2000 an die X-AG, Antwortschreiben des rechtsfreundlichen Vertreters vom 20. September 2000).

Am 8. Jänner 2001 erließ das Finanzamt gegenüber Frau Erbin1 einen vorläufigen Erbschaftsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit dem die Erbschaftsteuer mit

S 1.657.665,00 festgesetzt wurde. Dieser Bescheid trägt den Vermerk "Der endgültige Bescheid ergeht nach Feststehen der ESt 89-93"

Am 4. März 2004 wurden die Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1989 bis 1993 beendet.

Am 27. April 2005 erließ das Finanzamt einen endgültigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO gegenüber Frau Erbin1, mit dem die Erbschaftsteuer mit € 127.924,10 00 festgesetzt wurde.

3. Berufungsverfahren vor dem Finanzamt

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben und eingewandt, dass Einkommen- und Vermögenssteuern in Höhe von insgesamt S 1.804.911,19 entrichtet worden seien und davon ein Teilbetrag von S 839.695,19 unberücksichtigt geblieben sei.

Am 6. Dezember 2005 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, mit der der Berufung teilweise stattgegeben wurde. Die Erbschaftsteuer wurde dabei gegenüber Frau Erbin1 mit € 423.349,93 festgesetzt (Anm: bei der rechnerischen Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist dem Finanzamt offensichtlich ein Irrtum unterlaufen: Es wurde zwar im Bescheid an Frau Erbin1 richtig angeführt "Erbanteil zu 3/10" als "steuerpflichtiger Erwerb bisher" aber jener Betrag angesetzt, der dem bisherigen Erwerb von Frau Erbin2 entsprach).

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde unter Hinweis auf die Bestimmung des § 209 Abs. 3 BAO vorgebracht, dass durch eine Akteneinsicht festgestellt worden sei, dass die Abgabenbehörde bereits im Jahr 1993 vom Erwerb von Todes wegen nach ERL nachweislich Kenntnis erlangt habe. Es sei seitens der Abgabenbehörde auch ein entsprechendes Aktenzeichen aus dem Jahr 1993 vergeben worden. Es werde daher beantragt, die Rechtsakte des Jahres 2005 (Berufungsvorentscheidungen, eingelangt am 9. Dezember 2005 und endgültige Erbschaftsteuerbescheide vom 27. April 2005) aufzuheben.

Dabei wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

Am 23. Jänner 2007 fand über telefonisches Ersuchen des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin eine kurze Besprechung der Sach- und Rechtslage mit der Referentin des UFS statt, bei der dem steuerlichen Vertreter von der Referentin Kopien der Meldungen gemäß § 25 ErbStG bzw. § 26 ErbStG der Jahre 1993 und 1994 (Akt des Finanzamtes ErfNr.xxx.xxx/1993, S. 5-15) ausgehändigt wurden.

Beweis wurde von der Referentin neben der Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr.xxx.xxx/1993 außerdem noch erhoben durch Einsicht in den Bemessungsakt des Finanzamtes zu ErfNr.yyy.yyy/1993. Daraus ergibt sich folgender

4.2. Inhalt des Bemessungsaktes ErfNr.yyy.yyy/1993:

Am 29. Oktober 1993 langte beim Finanzamt ein Schreiben der B-Bank ein, in dem mitgeteilt wurde, dass für den Erblasser ERBL, verstorben am 26. August 1993 zum Todestag Vermögenswerte geführt wurden. Für dieses Schreiben (das den Vermerk "24.11.1993 Index 0" aufweist) wurde vom Finanzamt eine weitere Geschäftszahl, nämlich ErfNr.yyy.yyy/1993 vergeben und bei der elektronische Ersterfassung der Name des Erblassers im Gegensatz zu ErfNr.xxx.xxx/1993 ohne Bindestrich erfasst.

In diesem Bemessungsakt befindet sich weiters eine Ablichtung eines Abtretungsvertrages vom 20. Mai 1994 mit dem die Verlassenschaft nach ERBL, vertreten durch "die erbserklärten Erbinnen" Erbin2 und Erbin1 einen Geschäftsanteil an der X-GmbH. um einen Abtretungspreis von insgesamt S 500.000,00 verkaufte.

Auf der ersten Seite dieser Ablichtung befindet sich ein Eingangsstempel des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. Mai 1994 mit dem Zusatz "Kapitalverkehrsteuer-Abtlg." und darüber der handschriftliche Vermerk "xxx.xxx/93,"

Die letzte Seite der Ablichtung trägt den Vermerk:

"Diese für die Gebührenanzeige bestimmte, daher stempelfreie Abschrift stimmt mit der mir vorliegenden, aus 2 1/2 Bogen bestehenden, mit 440 Schilling gestempelten Urschrift vollkommen überein."

Wann die Ablichtung des Abtretungsvertrages von der Kapitalverkehrsteuerabteilung der für die Bemessung des Erbschaftsteuer zuständigen Abteilung des Finanzamtes weitergeleitet wurde, ist aus dem Akt nicht ersichtlich.

4.3. Vorhalteverfahren des UFS:

Mit Vorhalt vom 19. Mai 2009 teilte die Referentin der Berufungswerberin und dem Finanzamt mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und weshalb davon auszugehen sei, dass die Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides am 27. April 2005 mehr als 10 Jahre nach dem "Zeitpunkt der Anzeige" erfolgt sei. Der Inhalt des Bemessungsaktes ErfNr.yyy.yyy/1993 wurde dabei wie oben unter Punkt 4.2. dargestellt.

Das Finanzamt gab dazu eine Stellungnahme ab in der ua. ausgeführt wurde, dass das Finanzamt durch die Meldung der A-Versicherung am 12. Jänner 1994 vom Erwerb gemäß § 2 Abs. 1 Z. 3 durch Frau Erbin1 Kenntnis erlangt habe. Hinsichtlich dieses Erwerbes trete daher

mit 12. Jänner 2004 absolute Verjährung ein. Aus der Aktenklage sei nicht ersichtlich, zu welchem Zeitpunkt der Abtretungsvertrag als Kontrollmitteilung von der Kapitalverkehrsteuerabteilung in das Bemessungsreferat für die Erbschaftsteuer gelangt sei und könne somit nicht mehr festgestellt werden, ob der nunmehr angefochtene Bescheid vom 27. April 2005 mehr als 10 Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige erlassen worden sei.

Mit Schreiben vom 15. Juli 2009 nahm die Berufungswerberin ihren Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Gesetzliche Bestimmungen zur Verjährung:

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

Gemäß § 208 Abs 1 BAO idF beginnt die Verjährung

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird;

.....

d) in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewißheit beseitigt wurde;

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.

§ 209 BAO in der Fassung BGBl. I 180/2004 lautet:

“(1) 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 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.

.....

“(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4). In den Fällen eines Erwerbes von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung von Todes wegen oder einer Zweckzuwendung verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer jedoch spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.”

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).

Zum Zeitpunkt der behördlichen Kenntniserlangung des Erwerbsvorganges hat der UFS in der Entscheidung RV/0021-F/2002 vom 23.04.2004 Folgendes ausgesprochen:

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

Es ist zwar zutreffend, dass das Abhandlungsgericht gemäß § 24 Abs. 1 ErbStG verpflichtet ist, das Finanzamt über die Einleitung eines Verlassenschaftsverfahrens in Kenntnis zu setzen. Für den Beginn der Verjährungsfrist ist jedoch gemäß § 208 Abs. 2 BAO nicht maßgebend, ab welchem Zeitpunkt das Gericht oder andere Behörden Kenntnis vom abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt erhalten, sondern lediglich, der Zeitpunkt, ab dem die zuständige Abgabenbehörde tatsächlich davon Kenntnis erlangt. Der Abgabenschuldner kann sich auch nicht darauf berufen, dass das Gericht seiner in § 24 Abs. 1 ErbStG normierten Verständigungspflicht nicht zeitgerecht nachgekommen ist.

Zudem wird die Anmeldepflicht des § 22 Abs. 1 ErbStG bei einem Erwerb von Todes wegen durch die Mitteilungen des Abhandlungsgerichts oder sonstiger Behörden über den Erwerbsvorgang nicht erfüllt. Die Pflicht zur Anmeldung nach § 22 ErbStG besteht unabhängig von Pflichten dritter Personen (vgl. §§ 24 - 26 ErbStG), und trifft die Erwerber (Erben und Legatäre). Sie ist eine Folge der allgemeinen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne der §§ 119 und 120 BAO.

Ebenso ist die gegenüber dem Veranlagungsreferat erfolgte Mitteilung des Steuerberaters ... über den Todesfall für den Verjährungsbeginn unmaßgebend. Diese Mitteilung enthält keinerlei Hinweis auf Erben oder Legatäre. Zu diesem Zeitpunkt war jedoch selbst der Bw. noch nicht klar, ob sie die Erbschaft annehmen wird. Im Abgabenverfahren gilt zwar der Amtswegigkeitsgrundsatz. Ohne Kenntnis der Erwerber und ohne die Möglichkeit ihrer Ermittlung stößt auch die amtswegige Ermittlungspflicht an ihre Grenzen. Aus diesem Grund fordert § 208 Abs. 2 BAO für den Verjährungsbeginn auch ausdrücklich die behördliche Kenntniserlangung über den Erwerbsvorgang, nicht bloß über den Todesfall."

Im vorliegenden Fall erhielt das Finanzamt im Jahr 1993 durch die Meldungen des Banken nur Kenntnis vom Todesfall, nicht aber durch welche Personen ein Erwerb von Todes wegen stattgefunden haben könnte und hat daher dadurch Verjährung noch nicht zu laufen begonnen.

Hinsichtlich der im Jahr 1994 beim Finanzamt eingelangten Versicherungsmittelungen ist zu untersuchen, welche Erwerbsvorgänge durch den Erwerb der Lebensversicherungserlöse verwirklicht wurden.

B. Tatbestände des ErbStG:

Nach § 2 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen ua.

1. der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches;
2. der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden;
3. der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

§ 2 ErbStG umschreibt den Begriff "Erwerb von Todes wegen" (des § 1 Abs 1 Z 1 legcit) und nimmt über die in § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG genannten bürgerlich-rechtlichen Fälle eines Erwerbes von Todes wegen hinaus wesentliche Erweiterungen vor, so insbesondere durch die Einbeziehung des Erwerbes von Vermögensvorteilen auf Grund von Verträgen zugunsten Dritter, die der spätere Erblasser schon zu Lebzeiten geschlossen hat (Hinweis Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 1 und 49 zu § 2 ErbStG; Dorazil/Taucher, ErbStG, Anm 1.4. zu § 2 ErbStG). Insbesondere Lebensversicherungsverträge zugunsten eines Dritten begründen diesen Steuertatbestand (Hinweis Fellner, aaO Rz 49 und 55a zu § 2 ErbStG; Dorazil/Taucher aaO Anm 6.24ff zu § 2 ErbStG). Der Tatbestand nach § 2 Abs 1 Z 3 ErbStG ist ein Ersatztatbestand, der wesensgleich den echten Zuwendungen von Todes wegen Vermögensübertragungen erfasst, die keine echten Zuwendungen von Todes wegen sind (Hinweis Dorazil/Taucher aaO Anm 6.1.1 zu § 2 ErbStG). Die Versicherungssumme einer Lebensversicherung zugunsten eines im Versicherungsvertrag benannten Bezugsberechtigten gewährt der berechtigten Person einen unmittelbaren Anspruch gegen den Versicherer und fällt nicht in den Nachlass (Hinweis Kapp/Ebeling, ErbStG-Kommentar Rz 265 zu § 3 dErbStG; Welser in Rummel, ABGB I3 Rz 10 zu § 531 ABGB).

Hingegen gehören Ansprüche aus Lebensversicherungsverträgen zum Nachlass, wenn der Erblasser selbst begünstigt ist, was dann der Fall ist, wenn der Versicherungsvertrag keinen anderen Begünstigten nennt. Die Versicherungssumme aus der Lebensversicherung, die zu Gunsten des Inhabers oder Überbringers lautet, ist in den Nachlass einzubeziehen, wenn der Versicherungsnehmer es unterlassen hat, über den Anspruch aus dem Versicherungsvertrag unter Lebenden oder von Todes wegen „irgendwie“ zu verfügen (siehe Fellner, Kommentar zur ErbStG, RZ 13a zu § 2 mit weiteren Nachweisen).

Im gegenständlichen Fall hatte der Erblasser mehrere Lebensversicherungsverträge abgeschlossen. Im Vertrag mit der A-Versicherung hat er seine Tochter Frau Erbin1 als Bezugsberechtigte eingesetzt und hat diese den Zahlungsbetrag von S 396.219,000 daher nicht auf Grund ihrer Erbenstellung, sondern auf Grund eines unmittelbaren Anspruches gegen die Versicherung erworben. Durch die am 12. Jänner 1994 eingelangte Versicherungsmitteilung wurde dem Finanzamt bekannt, dass hinsichtlich der Erwerberin Erbin1 ein Tatbestand iSd § 2 Abs 1 Z. 3 ErbStG verwirklicht wurde.

Hingegen war aus dem Vertrag mit der B-Versicherung "der Überbringer der Polizza" bezugsberechtigt. Der Versicherungserlös von insgesamt S 15.752,00 gehörte daher zum Nachlass und ist Frau Erbin1 und Frau Erbin2 entsprechend ihren Erbquoten angefallen. Aus der am X. März 1994 beim Finanzamt eingelangten Mitteilung der B-Versicherung ist zwar ersichtlich, an wen die Auszahlung erfolgte (nämlich Frau Erbin1 und Frau Erbin2 als Überbringer der Polizza). Dies sagt aber nichts darüber aus, welche Personen erbberechtigt nach Herrn ERL waren bzw. ob bzw. durch wen eine Erbserklärung abgegeben wurde.

Der Erwerb durch Erbanfall wird erbschaftssteuerrechtlich erst mit der Abgabe der Erbserklärung (Anm: nunmehr Erbantrittserklärung) vollzogen. Die Erbschaftssteuerschuld entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG nicht mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörenden Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht (vgl. ua. VwGH 14.5.1992, 91/16/0019).

Solange dem Finanzamt nicht bekannt ist, welche Personen eine Erbserklärung (oder nunmehr Erbantrittserklärung) abgegeben haben, fehlt dem Finanzamt daher die Kenntnis darüber, zwischen welchen Personen ein Erwerbsvorgang iSd § 2 Z. 1 ErbStG stattgefunden hat. Der Mitteilung der B-Versicherung betreffend die auf Überbringer lautende Versicherungspolizza löst daher hinsichtlich der von Frau Erbin1 und Frau Erbin2 nach § 2 Z. 1 ErbStG verwirklichten Erwerbsvorgänge (Erwerb durch Erbanfall) nicht den Beginn der Verjährungsfrist aus.

Umfassende Kenntnis über die Erwerbsvorgänge nach § 2 Z. 1 ErbStG erhielt das Finanzamt durch die Einsicht in den am X. Februar 1999 beim Finanzamt eingelangten Akt des Bezirksgerichtes D zu GZ. Wie bereits oben ausgeführt ist seit der Novellierung des § 208 Abs. 2 BAO durch BGBl I 2003/124 für den Verjährungsbeginn nicht mehr eine ordnungsgemäße (vollständige) Anzeige erforderlich, sondern reicht die behördliche Kenntniserlangung des Erwerbsvorganges an sich.

Im vorliegenden Fall langte am 26. Mai 1994 ein Abtretungsvertrag beim Finanzamt ein, aus dem ersichtlich ist, dass Frau Erbin1 und Frau Erbin2 in der Verlassenschaft nach Herrn ERBL Erbserklärungen abgegeben haben. Die Übermittlung einer Ablichtung des Abtretungsvertrages an das Finanzamt erfolgte zwar offensichtlich im Hinblick auf die zum damaligen Zeitpunkt noch bestehende Börsenumsatzsteuer sowie der Gebühr nach § 33 TP 21 GebG idF vor BGBl. 629/1994 und wurde die Ablichtung des Abtretungsvertrages daher auch zunächst der Kapitalverkehrsteuerabteilung zugeleitet. Das Finanzamt maß der Ablichtung jedoch (auch) eine Bedeutung für das Erbschaftsteuerverfahren betreffend den Erwerb von Todes wegen nach Herrn ERBL zu, da auf der Ablichtung des Abtretungsvertrages "xxx.xxx/93," angemerkt wurde und die Ablichtung in den Bemessungsakt ErfNr.yyy.yyy/1993 eingelegt wurde.

Im vorliegenden Fall langte am 26. Mai 1994 ein Abtretungsvertrag beim Finanzamt ein, aus dem ersichtlich ist, dass Frau Erbin1 und Frau Erbin2 in der Verlassenschaft nach Herrn ERBL Erbserklärungen abgegeben haben. Die Übermittlung einer Ablichtung des Abtretungsvertrages an das Finanzamt erfolgte zwar offensichtlich im Hinblick auf die zum damaligen Zeitpunkt noch bestehende Börsenumsatzsteuer sowie der Gebühr nach § 33 TP 21 GebG idF vor BGBl. 629/1994 und wurde die Ablichtung des Abtretungsvertrages daher auch zunächst der Kapitalverkehrsteuerabteilung zugeleitet. Das Finanzamt maß der Ablichtung jedoch (auch) eine Bedeutung für das Erbschaftsteuerverfahren betreffend den Erwerb von Todes wegen nach Herrn ERBL zu, da auf der Ablichtung des Abtretungsvertrages "xxx.xxx/93," angemerkt wurde und die Ablichtung in den Bemessungsakt ErfNr.yyy.yyy/1993 eingelegt wurde.

Aus der Aktenlage ist nicht erkennbar, wann genau die Weiterleitung des Abtretungsvertrages von der Kapitalverkehrsteuerabteilung vorgenommen wurde. Der exakte Tag der Weiterleitung ist daher nicht feststellbar. Da auf dem Abtretungsvertrag der Eingangsstempel des Finanzamtes im Original (und nicht bloß in Kopie) ersichtlich ist und darauf nur das für Zwecke der Erbschaftsteuer vergebene Aktenzeichen ErfNr.yyy.yyy/1993 und kein Aktenzeichen betreffend Börsenumsatzsteuer oder Rechtsgebühr vermerkt wurde, liegt es nahe, dass die Weiterleitung an das für die Erbschaftsteuerbemessung zuständige Referat

relativ bald nach Einlagen des Abtretungsvertrages beim Finanzamt vorgenommen wurde. Dem Finanzamt als solches wurde jedenfalls bereits am 26. Mai 1994 mit dem Einlangen des Abtretungsvertrages bekannt, dass Frau Erbin1 und Frau Erbin2 die erbserklärten Erbinnen nach Herrn ERBL sind. Es liegt jedenfalls kein Anhaltspunkt dafür vor, dass der Zusammenhang mit dem Erbschaftsterverfahren erst Jahre später (beispielsweise erst bei Einlangen des Gerichtsaktes GZ 1 A 227/93 g im Jahre 1999) hergestellt worden wäre, weshalb eine höhere Wahrscheinlichkeit dafür besteht, dass die Weiterleitung noch im Jahr 1994 erfolgt ist. Die fehlende Dokumentation des Aktenlaufes innerhalb des Finanzamtes kann außerdem nicht zu Lasten der Abgabepflichtigen gehen. Es wird daher davon ausgegangen, dass die Weiterleitung noch im Jahr 1994 vorgenommen wurde und somit dem Finanzamt bereits im Jahre 1994 bekannt wurde, dass von Frau Erbin1 (und Frau Erbin2) Erwerbsvorgänge iSd § 2 Z. 1 ErbStG verwirklicht wurden.

C. Ungewissheit der Höhe der Erbschaftsteuerschuld

Im Jahr 1994 war aber der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss. Die Höhe der Erbschaftsteuerschuld war davon abhängig, mit welchen Beträgen der Nachlass nach Herrn ERBL mit Einkommensteuerforderungen belastet wird und wurde deshalb die Erbschaftsteuer am 8. Jänner 2001 auch gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Erst durch die Beendigung der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1989 bis 1993 am 4. März 2004 ist die Ungewissheit weggefallen und hat die Verjährungsfrist gemäß § 208 Abs 1 lit. d BAO erst in diesem Zeitpunkt zu laufen begonnen.

D. Absolute Verjährung

Nach § 209 Abs. 3 BAO zweiter Satz idF BGBl. I 180/2004 verjährt das Recht auf Festsetzung der Erbschaftssteuer spätestens zehn Jahre nach dem Zeitpunkt der Anzeige.

Die sog. absolute Verjährungsfrist ist weder verlängerbar noch hemmbar (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 36 zu § 209).

Durch die Novellierung wurde die Frist von 15 Jahre auf 10 Jahre verkürzt. Der Anknüpfungspunkt für die absolute Verjährung ist auch nach der Novellierung noch immer der "Zeitpunkt der Anzeige".

Fraglich erscheint, was unter Anzeige iSd § 209 Abs 3 zweiter Satz zu verstehen ist. Im ErbStG werden nämlich lediglich die Begriffe der Anmeldung (§ 22 ErbStG) bzw Steuererklärung (§ 23 ErbStG) verwendet. Auch bei den Pflichten Dritter (zB Gerichte, Vermögensverwalter und Versicherungsunternehmen, §§ 24-26 ErbStG) ist nicht von Anzeigen, sondern von Bekanntgaben, Anmeldungen bzw Mitteilungen die Rede. Sachgerecht

wird sein, unter der Anzeige die genannten Anbringen zu verstehen, weil keine Rechtfertigung dafür bestehen dürfte, dass die Verjährungsfrist dann, wenn die Abgabenbehörde vom Erwerbsvorgang und vom richtigen Erwerber Kenntnis erlangt, noch nicht laufen soll (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 40 zu § 209 unter Hinweis auf Stoll, BAO, 2203, wonach unter „Anzeige“ offensichtlich die Anmeldung gem § 22 ErbStG und die Steuererklärung gem § 23 ErbStG zu verstehen ist).

Die Frage, ob § 209 Abs 3 (ebenso wie § 208 Abs 2 aF) eine ordnungsgemäße Anzeige voraussetzt, wurde zur Rechtslage vor der Änderung des § 208 Abs 2 durch BGBl I 2003/124, von Stoll (BAO, 2204) bejaht, weil die rechtspolitischen Ziele für einen synchronen Beginn und einen gleichen Verlauf der beiden Fristen sprechen. Die Änderung des § 208 Abs 2 BAO, wo für den Verjährungsbeginn die Kenntnis vom Erwerbsvorgang an sich reicht, spricht nunmehr auch unter dem Gesichtspunkt des Zieles eines synchronen Beginnes dafür, dass auch für § 209 Abs 3 jede Anzeige für den Beginn der absoluten Verjährung ausreicht. Hiefür spricht weiters der oben genannte Zweck der Ausnahmsregelung, die in Verbindung mit einer entsprechenden Änderung des § 33 ErbStG durch BGBl 1980/1561 dazu dient, abgabenrechtliche Folgen zu ermöglichen für den Fall, dass eine andere Person (als die ursprünglich angenommene) der Erwerber von Todes wegen ist bzw längere Zeit unklar ist, wer der Erwerber ist. Zweck der durch BGBl 1980/151 erfolgten Ergänzung des § 209 Abs 3 war nicht, den Eintritt der Bemessungsverjährung für nicht offen gelegte Teile von Erwerben von Todes wegen generell zu verhindern. Eine solche Deutung der Bestimmung wäre überdies mit dem Normzweck von Verjährungsbestimmungen unvereinbar. Aus diesen Überlegungen löst daher auch eine hinsichtlich des Umfanges der Verlassenschaft unvollständige Anzeige die absolute Verjährungsfrist aus (siehe Ritz, Kommentar zur BAO, Tz 41 zu § 209 unter Hinweis auf BMF, SWK 2005, S 306).

E. Meldepflichten nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz

Gemäß § 22 Abs. 1 ErbStG (idF vor der Änderung durch BGBl. I Nr. 106/1999) ist jeder der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegende Erwerb vom Erwerber, bei einer Zweckzuwendung vom Beschwerten binnen einer Frist von drei Monaten nach erlangter Kenntnis von dem Anfall oder von dem Eintritt der Verpflichtung dem Finanzamt anzumelden.

Nach § 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. Die Frist muss mindestens einen Monat betragen.

Die Erklärung hat nach § 23 Abs. 2 ErbStG ein Verzeichnis der zum Nachlaß gehörenden Gegenstände und die sonstigen für die Feststellung des Gegenstandes und des Wertes des

Erwerbes erforderlichen Angaben nach näherer Bestimmung des Bundesministeriums für Finanzen zu enthalten.

Gemäß § 24 ErbStG (idF vor der Änderung durch BGBl. I Nr. 144/2001), haben die Gerichte, sofern eine Abhandlung stattfindet, dem Finanzamt die Todesfälle, die eröffneten letztwilligen Anordnungen und die Vornahme von Erbteilungen bekanntzugeben; die Notare haben dem Finanzamt beglaubigte Abschriften der Niederschriften über die von ihnen beurkundeten Schenkungen und Zweckzuwendungen zu übersenden.

§ 25 ErbStG idF vor BGBl. I Nr. 42/2000 lautete wie Folgt:

“(1) Wer sich geschäftsmäßig mit der Verwahrung oder Verwaltung fremden Vermögens befaßt, ist verpflichtet, Vermögen des Erblassers, das sich in seinem Gewahrsam befindet, und Vermögen, das bei ihm zur Verfügung des Erblassers hinterlegt ist, binnen einem Monat, nachdem er von dem Eintritt des Erbfalles Kenntnis erlangt hat, dem Finanzamt nach näherer Bestimmung des Bundesministeriums für Finanzen anzumelden. Soweit nach der mit einem ausländischen Staate getroffenen Vereinbarung die zum Nachlaß eines Angehörigen dieses Staates gehörenden Vermögensgegenstände einem konsularischen Vertreter auszuhandigen sind, hat die Anmeldung spätestens gleichzeitig mit der Aushändigung zu erfolgen.

“(2) Dem Finanzamt ist ferner seitens derjenigen, die auf den Namen lautende Aktien oder Schuldverschreibungen ausgegeben haben, bevor sie die auf den Namen des Erblassers lautenden Wertpapiere nach Eintritt des ihnen bekanntgewordenen Erbfalles in ihren Büchern auf den Namen einer anderen Person umschreiben, von der beantragten Umschreibung schriftlich oder zu Protokoll Mitteilung zu machen.”

Gemäß § 26 ErbStG sind Versicherungsunternehmungen verpflichtet, bevor sie Versicherungssummen oder Leibrenten an einen anderen als den Versicherungsnehmer auszahlen, dem Finanzamt den wesentlichen Inhalt des Versicherungsvertrages und die Person des Empfangsberechtigten mitzuteilen.

Im vorliegenden Fall gaben die Erwerberinnen keine Anmeldungen iSd § 22 ErbStG beim Finanzamt ab.

Hinsichtlich des Erwerbs nach § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG von Frau Erbin1 erfolgte am 12. Jänner 1994 eine Meldung der A-Versicherung iSd § 26 ErbStG ans Finanzamt und ist hinsichtlich dieses Erwerbes daher am 12. Jänner 2004 absolute Verjährung eingetreten.

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen.

Es sind alle Erwerbe zusammenzurechnen, das heißt, da die Berufungswerberin sowohl Erbin als auch Bezugsberechtigte aus dem Lebensversicherungsvertrag war, sind der Erbanfall und der aus dem Vertrag zu Gunsten Dritter auf Ableben resultierende Betrag in die Berechnung

der Erbschaftssteuer einzubeziehen (vgl. UFSW RV/3214-W/02 vom 22.03.2004 unter Hinweis auf Fellner, Kommentar zum ErbStG, zu § 20 ErbStG, TZ 16ff).

Unter Erwerb im Sinne des § 20 ErbStG versteht man aber nicht die einzelnen Erwerbstitel, die im § 2 ErbStG verankert sind, sondern den gesamten Erwerb von Todes wegen (somit die gesamten Erwerbstitel nach § 2 ErbStG), vorausgesetzt sie fallen zu einem bestimmten Zeitpunkt einem bestimmten Erwerber an. Da somit unter "Erwerb" iSd. § 20 ErbStG die gesamten Erwerbstitel zu verstehen sind, sind etwa eine negativ bewertete Schenkung auf den Todesfall iSd. § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG und ein positiv bewertetes Vermächtnis iSd. § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG an denselben Erwerber nicht gesondert zu tarifieren (vgl. UFSL RV/0569-L/08 vom 23.06.2008).

Es ist daher durch die Kenntnis des Finanzamtes vom Erwerbsvorgang iSd § 2 Abs. 2 Z. 3 für den gesamten Erwerb von Todes wegen der Frau Erbin1 am 12. Jänner 2004 absolute Verjährung eingetreten.

Im Übrigen erlangte das Finanzamt durch die - wie oben festgestellt - noch im Jahr 1994 erfolgte Weiterleitung der Ablichtung des Abtretungsvertrages von der Kapitalverkehrssteuerabteilung an das für die Bemessung der Erbschaftsteuer für die Erwerbe von Todes wegen nach Herrn ERL zuständige Referat "X" zu ErfNr.yyy.yyy/1993 - die als Kontrollmitteilung iSd § 114 BAO zweiter Satz zu qualifizieren ist - tatsächlich Kenntnis, dass hinsichtlich Frau Erbin1 und Frau Erbin2 Erwerbsvorgänge iSd § 2 Z. 1 ErbStG verwirklicht wurden. Da auch die im ErbStG für Gerichte, Versicherungsunternehmen andere Behörden etc. vorgesehenen Meldungen als die absolute Verjährungsfrist in Gang setzend angesehen werden spricht ein Größenschluss dafür auch interne Kontrollmitteilungen zwischen verschiedenen Abteilungen des zuständigen Finanzamtes als "Anzeigen" iSd § 209 Abs. 3 zweiter Satz zu betrachten. Durch die Kontrollmitteilung wurde das Finanzamt in die Lage versetzt, von den beiden erbserklärten Erbinnen Frau Erbin1 und Frau Erbin2 Erbschaftsteuererklärungen nach § 23 Abs. 1 ErbStG anzufordern. Auf Grundlage derartiger Erklärungen könnten vorläufige Abgabefestsetzungen nach § 27 ErbStG erfolgen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist § 27 ErbStG geltendes und anwendbares Recht. Die vorläufige Abgabefestsetzung nach dieser Gesetzesstelle dient dazu, die Abgabe möglichst rasch und vor der genauen Ermittlung des Sachverhaltes festsetzen zu können. Daneben kann eine vorläufige Festsetzung auch auf Grund des § 200 Abs 1 BAO erfolgen (vgl. VwGH 17.5.2001, 2000/16/0602 unter Hinweis auf Stoll, BAO-Kommentar II, 2106 Abs 2 sowie VwGH 17.12.1992, 91/16/0137).

Es ist daher davon auszugehen, dass die Erlassung des nunmehr angefochtenen Bescheides am 27. April 2005 mehr als 10 Jahre nach dem "Zeitpunkt der Anzeige" erfolgt ist. Nach dem

Eintritt der absoluten Verjährung ist die Erlassung eines endgültigen Bescheides iSd § 200 Abs. 2 BAO nicht mehr zulässig (vgl. dazu UFS 27.11.2007 RV/0479-L/06). Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene "endgültige" Bescheid ersatzlos aufzuheben, sodass dadurch der "vorläufige" Bescheid vom 8. Jänner 2001, mit dem die Erbschaftsteuer gegenüber Frau Erbin1 mit S 1.657.665,00 festgesetzt wurde, wieder dem Rechtsbestand angehört.

Wien, am 22. Juli 2009