



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 14. Mai 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1, 4 und 6 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, im Betrag von gesamt € 30.225,32 festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung (Protokoll 20. März 2003) nach dem am 4. November 2001 verstorbenen H hinterläßt dieser die Witwe M (= Berufungswerberin, Bw) und sieben Kinder, die als gesetzliche Erben zu einem Drittel (= Bw) bzw. zu je zwei Einundzwanzigstel des Nachlasses eine bedingte Erbserklärung abgegeben haben.

An Aktiva wurden verzeichnet:

1. drei inländische Liegenschaften: dreifacher Einheitswert gesamt € 93.822,93, davon ein landwirtschaftliches Gst mit € 654,06
2. Sparbücher und Konten, endbesteuert: gesamt € 3.118,11
3. ausländische Kontenguthaben und Wertpapiere: zusammen € 816.829,79
4. Gesellschaftsanteil € 24.444,44
5. Guthaben Finanzamt € 552,17

6. Fahrnisse: Einrichtung gesamt € 1.342; sonstige (2 Pkw, Münzen, Gemälde, Teppiche etc.) gesamt € 20.620,85

An Passiva wurden insgesamt € 31.085,69 wie folgt verzeichnet:

1. Verbindlichkeiten gesamt € 24.434,74, darunter unter Punkt bb) folgende Position:

"Betriebskosten der erbl. Wohnung in I, Rückstand 01/2002 bis 03/2003 lt. Belegen € 1.829,46"

2. Todfallskosten gesamt € 6.650,95.

Aus der anschließend festgehaltenen Aufteilung des Nachlasses kommt hervor, dass der Erblasser zudem Eigentümer zweier Wohnungen samt Pkw-Stellplätzen in Griechenland war; der diesbezügliche Wert wurde vom Finanzamt mit gesamt € 270.000 erhoben.

Die Gerichtsgebühren betrugen € 8.285, die Abhandlungskosten € 19.596,96.

Am 17. Oktober 2005 stellte die Bw an das Bundesministerium für Finanzen (BMF) den Antrag gem. § 48 BAO, das in Griechenland gelegene erbl. Vermögen zur Gänze aus der Abgabepflicht auszuscheiden, in eventu die in Griechenland bezahlte Erbschaftssteuer auf die inländische Steuer anzurechnen. Verwiesen wurde auf die beiliegende Quittung des griech. Finanzamtes samt Übersetzung, wonach die Bw € 23.671,15 an griech. Erbschaftssteuer bezahlt habe.

Der Antrag wurde mit Schreiben vom 25. Jänner 2007 zurückgezogen, da es nicht möglich sei *"zu belegen, auf welche Vermögenswerte die in Griechenland entrichtete Erbschaftssteuer entfällt"*.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 14. Mai 2007, StrNr, gem. § 8 Abs. 1, 4 und 6 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, Erbschaftssteuer im Betrag von € 38.128,17 vorgeschrieben (detaillierte Steuerberechnung: siehe Bescheid). Der steuerpflichtige Erwerb (= Erbanfall 1/3) wurde dabei wie folgt ermittelt, wobei das Finanzamt – im Hinblick auf die 2001 geltende Rechtslage - Schillingbeträge angesetzt hat, die zum besseren Verständnis hier zusätzlich in Euro-Beträgen dargestellt werden:

	in ATS	umgerechnet in €	di. 1/3 von €
landwirtschaftl. Gst	3.000,02	218,02	654,06
übriges Grundvermögen	427.342,90	31.056,22	93.168,87
Guthaben FA	2.532,72	184,06	552,17
Wertpapiere (steuerfrei)	14.302,04	1.039,37	3.118,11
ausländ. Vermögen inkl. griech. Liegenschaften	4,987.567,28	362.460,65	1,087.381,95

(gesamt € 270.000)			
Hausrat	5.504,12	400,00	1.200,00
so. Fahrnisse (Pkw etc.)	94.579,36	6.873,35	20.620,05
Gesellschaftsanteil/BV	<u>112.120,99</u>	<u>8.148,15</u>	<u>24.444,44</u>
Aktiva gesamt	5,646.949,43	410.379,82	1,231.139,46
abzüglich:			
Kosten der NL-Regelung	- 270.470,81	- 19.655,88	58.967,64
so. Kosten	- 142.582,85	- 10.361,90	31.085,69
Freibetrag § 14 Abs. 1	- 30.000,00	- 2.180,18	
Freibetrag f. Hausrat	- 5.504,12	- 400,00	1.200,00
Freibetrag f. so. Fahrnisse	- 20.000,00	- 1.453,46	
Freibetrag f. endbesteuertes Vermögen	<u>- 14.302,04</u>	<u>- 1.039,37</u>	3.118,11
steuerpflichtiger Erwerb	ATS 5,164.089,61	€ 375.289,03	

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, in die Steuerermittlung sei auch das in Griechenland gelegene unbewegliche Vermögen im Wert von € 270.000 einbezogen worden. Wie aus der vorgelegten Quittung hervorkomme, habe die Bw € 23.671,15 an griech. Erbschaftssteuer entrichtet. Zwecks Vermeidung der Doppelbesteuerung habe die Bw einen Antrag gem. § 48 BAO beim BMF gestellt, weshalb die Ausscheidung des griech. Liegenschaftsvermögens aus der Steuerbemessungsgrundlage beantragt werde.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass der bezeichnete § 48 BAO-Antrag seitens der Bw bereits mit Schreiben vom 25. Jänner 2007 zurückgezogen worden sei.

Im Vorlageantrag vom 26. Juli 2007 wurde ausgeführt, es treffe zu, dass der ursprüngliche Antrag zurückgezogen worden sei. Allerdings habe die Bw bereits am 8. Juni 2007, dh. noch vor Rechtskraft des Erbschaftssteuerbescheides, neuerlich einen – in Kopie beiliegenden – Antrag nach § 48 BAO beim BMF betreffend das unbewegliche griechische Vermögen eingebracht.

Mit Schreiben vom 27. Feber 2008 wurde dem UFS der Bescheid des BMF vom 28. November 2007 vorgelegt, worin gemäß § 48 BAO angeordnet wird:

*Der Erwerb von Todes wegen nach H wird hinsichtlich der Immobilien in Griechenland samt der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden in Österreich aus der Erbschaftssteuerpflicht ausgeschieden. Die Begünstigung wird unter der **Bedingung** erteilt,*

*dass der Erwerb in Griechenland einer **vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung unterliegt**. Dieser Nachweis ist der zuständigen Abgabenbehörde zu erbringen. Die erteilte Begünstigung steht der Berücksichtigung der ausgeschiedenen Vermögenswerte bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht entgegen, der auf die übrigen im Inland zu besteuernenden Vermögenswerte anzuwenden ist (Progressionsvorbehalt).*

Darauf Bezug nehmend hat der UFS im Vorhalt vom 7. März 2008 zum Nachweis um Vorlage des griechischen Erbschaftssteuerbescheides samt beglaubigter Übersetzung ersucht und im Übrigen darauf hingewiesen, dass bei der bisherigen Ermittlung die anteiligen Passiva vom Finanzamt fälschlich doppelt in Abzug gebracht worden seien und diesbezüglich die Bemessungsgrundlage jedenfalls zu berichtigen wäre.

Mit Antwortschreiben vom 30. Juni 2008 wurde zwar nicht der Erbschaftssteuerbescheid, jedoch – in beglaubigter Übersetzung – ein "Antrag-Bescheinigung" vom 9. Mai 2008, gerichtet an das Finanzamt für ausländische Einwohner in Griechenland, vorgelegt. Darin wird nach Aufführung des dortigen Nachlassvermögens nach H, darunter das griech. Immobilienvermögen, mit Stampiglie und Unterschrift der zuständigen Finanzbehörde bescheinigt, dass ua. hinsichtlich der Erbin M die Erbschaftssteuer lt. Erklärung in Höhe von € 24.917 angefallen und bezahlt worden ist.

Im Antwortschreiben wird weiters eingewendet, dem Finanzamt sei bei der Bemessung insofern kein Fehler unterlaufen, da neben den als "so. Kosten" angesetzten Passiva die separat ausgewiesenen Kosten der Nachlassregelung insgesamt € 69.666,73 betragen und sich aus Folgendem zusammensetzen würden: Gerichtsgebühr € 8.285,50, Gerichtskommission/Notar € 19.596,96, Honorar der in Griechenland mit der Regelung des Nachlasses betrauten Rechtsanwältin X € 41.470,95, Gebühren der gerichtlich beeideten Dolmetscherin € 331,32.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist. Als Inländer gilt gem. Abs. 2 Z 1 dieser Bestimmung ein österreichischer Staatsbürger, der im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Im Hinblick auf die gegenständlich unstrittige Inländereigenschaft des Erblassers liegt sohin unbeschränkte Steuerpflicht für den "gesamten Erbanfall" vor. Diesfalls unterliegt insbesondere auch der Anfall etwa von ausländischen Liegenschaften oder von sonstigem im Ausland gelegenen Vermögen der inländischen Besteuerung.

1. Griechisches Liegenschaftsvermögen:

Aus den Anknüpfungsmerkmalen der Steuerpflicht ergibt sich, dass ein und derselbe Erwerb in zwei oder mehreren Staaten einer Besteuerung vom Erbanfall oder vom Nachlass unterliegen kann. Zwecks Vermeidung einer tatsächlich mehrfachen Abgabenbelastung bzw.

Doppelbesteuerung kann – wenn wie hier kein Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer mit Griechenland besteht – das Bundesministerium für Finanzen (richtig wäre: der Bundesminister für Finanzen, BMfF) gemäß § 48 BAO durch individuellen Verwaltungsakt anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuschneiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Aufgrund eines nochmaligen Antrages der Bw hat der BMfF mit Bescheid vom 28. November 2007 gem. § 48 BAO angeordnet, dass das in Griechenland befindliche Liegenschaftsvermögen aus der inländischen Erbschaftsbesteuerung **auszuschneiden** ist; dies unter der Bedingung, dass der Abgabenbehörde der Nachweis über die vergleichbare tatsächliche Besteuerung des betreffenden Vermögens in Griechenland erbracht wird.

Gleichzeitig steht lt. BMfF die erteilte Begünstigung der Berücksichtigung der ausgeschiedenen Vermögenswerte bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht entgegen, der auf die übrigen im Inland zu steuernden Vermögenswerte anzuwenden ist (Progressionsvorbehalt).

Progressionsvorbehalt bedeutet, von dem im Inland - nach Ausscheidung des ausländischen Liegenschaftsvermögens - verbleibenden Nachlassvermögen ist die Erbschaftssteuer mit jenem Steuersatz zu erheben, der dem Wert des gesamten Nachlasses bzw. des gesamten Erwerbes entspricht.

Wenn auch im Berufungsfall der erbetenen Vorlage des griechischen Erbschaftssteuerbescheides nicht nachgekommen wurde, so erachtet es der UFS durch die nunmehrige Beibringung der "Bescheinigung" vom Mai/Juni 2008, diese in gerichtlich beglaubigter Übersetzung, worin die zuständige griechische Finanzbehörde ua. betreffend das in Griechenland gelegene Liegenschaftsvermögen die Vorschreibung und Entrichtung der griech. Erbschaftssteuer durch die Bw bestätigt, als erwiesen, dass das betreffende Vermögen einer vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung im Ausland unterlegen war.

Damit ist die für die Gewährung der Begünstigung erforderliche Bedingung erfüllt. Das griechische Immobilienvermögen ist daher zufolge des BMfF-Bescheides gem. § 48 BAO aus der Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer – bei der Bw anteilig mit einem Drittel - auszuscheiden.

2. anzuerkennende Passiva und Kosten:

Nach § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG sind von dem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb abzuziehen: die Kosten der Eröffnung einer letztwilligen Verfügung des Erblassers, die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses, die Kosten der gerichtlichen Sicherung des Nachlasses, einer Nachlasspflegschaft, des Aufgebotes der Nachlassgläubiger und der Inventarerrichtung.

Der Gesetzgeber wollte darunter nur jene Kosten subsumiert wissen, die der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung der Person des (der) Erben sowie der hinterlassenen Vermögenswerte dienen, und ferner jene Kosten, die aufgewendet werden müssen, um den (die) Erben in den Besitz der ihnen letztwillig zugedachten oder kraft Gesetzes von Todes wegen zufallenden Vermögenswerte zu setzen (vgl. VwGH 19.3.2003, 2002/16/0249).

a) Kosten, die den Erben nach dem Tod des Erblassers aus der Verwaltung und späteren Verwertung der ihnen zugefallenen Vermögensgegenstände erwachsen, fallen nicht unter diese Bestimmung (vgl. VwGH 18.9.1978, 26/77, noch zur entsprechenden Vorgängerbestimmung unter Z 5 des § 20 Abs. 4 ErbStG).

Die während der Abwicklung der Verlassenschaft angefallenen Aufwendungen für die erblasserische Wohnung sind nicht abzugsfähig (VwGH 26.6.1997, 96/16/0180), beispielsweise die bis zur Auflösung eines Bestandverhältnisses noch anfallenden Mietzinse für eine erblasserische Wohnung (vgl. dazu: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rzn. 30-31a zu § 20 ErbStG).

Im Hinblick auf das Obgesagte können daher die unter Position bb) der Passiva (Seite 9 des Abhandlungsprotokolles vom 20. März 2003) verzeichneten **Betriebskosten** für den **Zeitraum 01/2002 bis 03/2003** in Höhe von **€ 1.829,46** (bzw. bei der Bw mit einem Drittel in Höhe von € 609,82) für die erblasser. Wohnung nicht als Abzugsposten anerkannt werden, da es sich hierbei ganz offenkundig um Aufwendungen handelt, die den Erben nach dem Tod des Erblassers am 4. November 2001 aus der Verwaltung der Wohnung während der Abwicklung der Verlassenschaft erwachsen sind.

b) Wie im Vorhaltschreiben vom 7. März 2008 bereits hingewiesen, ist anlässlich der Überprüfung der vom Finanzamt ermittelten Bemessungsgrundlage hervorgekommen, dass die dort zur Gänze anerkannten Passiva von € 31.085,69 fälschlich doppelt in Abzug gebracht

worden waren, nämlich einerseits als "sonstige Kosten" und andererseits nochmals im Gesamtbetrag der "Kosten der Nachlassregelung" von € 58.967,64 (= nochmals die Passiva € 31.085,69 + bekannt gegebene Kosten der Nachlassregelung gesamt € 27.881,96), dies jeweils anteilig bei der Bw mit einem Drittelbetrag.

In Berichtigung dieses bislang unterlaufenen Ermittlungsfehlers sind daher die "Kosten der Nachlassregelung" mit gesamt lediglich € 27.881,96 bzw. anteilig € 9.293,99 anzusetzen.

Dem im Schreiben vom 30. Juni 2008 diesbezüglich vorgebrachten Einwand, es sei insoferne kein Fehler unterlaufen, da auch das Honorar der griechischen Anwältin sowie die Gebühr der gerichtlich beeideten Dolmetscherin, zusammen € 41.802,27, zu berücksichtigen seien, ist entgegenzuhalten:

Bei den nun erstmalig geltend gemachten Anwaltskosten handelt es sich lt. eigenen Angaben um die Kosten der Nachlassregelung in Griechenland, sohin um die mit der in Griechenland durchgeführten Abhandlung unmittelbar in Zusammenhang stehenden Kosten, welche im Rahmen der dortigen Erbschaftsbesteuerung als Abzugsposten in Betracht kommen und daher im Inland nicht nochmals zu berücksichtigen sind. Folgte man hingegen der Argumentation der Bw, so würde dies zu einer zweifachen Berücksichtigung der genannten Kosten, sowohl in Österreich wie auch in Griechenland, bzw. in diesem Umfang zu einer doppelten Nicht-Besteuerung des Erwerbes führen, was wohl nicht in der Intention des Gesetzgebers im Rahmen der "Vermeidung der Doppelbesteuerung" gelegen sein kann.

Bei den geltend gemachten Kosten der Dolmetscherin/Übersetzerin handelt es sich um keine Kosten iSd § 20 Abs. 4 Z 3 ErbStG, die etwa der Sicherung oder dem Erwerb des Nachlasses durch die Erben gedient haben, sondern vielmehr nur um einen Aufwand zwecks Erwirkung der steuerlichen Begünstigung nach § 48 BAO.

3. Berechnung:

In Anbetracht des Obgesagten ermittelt sich daher im Ergebnis die der Bw vorzuschreibende Erbschaftssteuer wie folgt:

a) Ermittlung des **Progressionssteuersatzes** anhand des gesamten Erwerbes

	in ATS	umgerechnet in €	di. 1/3 von €
landwirtschaftl. Gst	3.000,02	218,02	654,06
übriges Grundvermögen	427.342,90	31.056,22	93.168,87
Guthaben FA	2.532,72	184,06	552,17
Wertpapiere (steuerfrei)	14.302,04	1.039,37	3.118,11

ausländ. Vermögen inkl. griech. Liegenschaften (gesamt € 270.000)	4,987.567,28	362.460,65	1,087.381,95
Hausrat	5.504,12	400,00	1.200,00
so. Fahrnisse (Pkw etc.)	94.579,36	6.873,35	20.620,05
Gesellschaftsanteil/BV	<u>112.120,99</u>	<u>8.148,15</u>	<u>24.444,44</u>
Aktiva gesamt	5,646.949,43	410.379,82	1,231.139,46
abzüglich:			
Kosten der NL-Regelung berichtigt	- 127.888,09	- 9.293,99	27.881,96
so. Kosten/Passiva berichtigt (= abzügl. Betriebskosten)	- 134.191,55	- 9.752,08	29.256,23
Freibetrag § 14 Abs. 1	- 30.000,00	- 2.180,18	
Freibetrag f. Hausrat	- 5.504,12	- 400,00	1.200,00
Freibetrag f. so. Fahrnisse	- 20.000,00	- 1.453,46	
Freibetrag f. endbesteuertes Vermögen	<u>- 14.302,04</u>	<u>- 1.039,37</u>	3.118,11
steuerpflichtiger Erwerb	ATS 5,315.063,66	€ 386.260,74	

Steuersatz gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I): **10 %**.

b) Ermittlung der Erbschaftssteuer:

Unter Verweis auf obige Berechnungsdarstellung ergibt sich nach Ausscheidung des griechischen Liegenschaftsvermögens im Betrag von € 90.000 (1/3 von € 270.000) der steuerpflichtige Erwerb der Bw in Höhe von abgerundet **€ 296.260**.

Hierauf entfällt in Anwendung des Progressionssteuersatzes gem. § 8 Abs. 1 ErbStG die 10%ige Erbschaftssteuer mit **€ 29.626**; die gemäß § 8 Abs. 4 und Abs. 6 ErbStG bislang (siehe Erstbescheid) vorgeschriebene Erbschaftssteuer im Betrag von ATS 8.246,80 bzw. umgerechnet **€ 599,32** bleibt unverändert.

Die Erbschaftssteuer wird sohin insgesamt im Betrag von **€ 30.225,32** festgesetzt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Juli 2008