



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. September 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2007 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Laut Verlassenschaftsabhandlung nach der im Oktober 2006 verstorbenen P (österr. Staatsbürgerin mit letztem inländischen Wohnsitz in X) hatte diese testamentarisch an die Großnichte M (= Berufungswerberin, Bw) ein Grundstückslegat (Liegenschaft in Italien mit der Adresse I-XY) verfügt.

Im Rahmen der vom Finanzamt durchgeführten Erhebungen wurde der Verkehrswert dieser Liegenschaft letztlich vom steuerlichen Vertreter mit € 126.757,58 bekannt gegeben.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 12. September 2007 ausgehend vom Wert des ausländischen Vermögens abzüglich des Freibetrages € 110 gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. V) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, Erbschaftssteuer im Betrag von € 43.059,98 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Bw sei italienische Staatsbürgerin ohne Wohnsitz im Inland; das erworbene Legat sei ebenfalls in Italien gelegen. Da für inländisches Grundvermögen der dreifache Einheitswert (EW) heranzuziehen sei, wäre der Ansatz des gemeinen Wertes für die Auslandsliegenschaft unzulässig. Nach Erfahrungswerten betrage der dreifache EW im Verhältnis zum Verkehrswert nur rund 30 %, das seien gegenständlich € 38.027,10, woraus sich die Erbschaftssteuer mit € 7.583,42 ermittle. Aufgrund der Besteuerung in Österreich sei die Differenzierung zwischen inländischem und ausländischem Vermögen im Hinblick auf die Bemessungsgrundlage sowohl verfassungsrechtlich als auch gemeinschaftsrechtlich (EU) nicht zulässig, da nach Art. 56 Abs. 1 EG Beschränkungen des freien Kapitals- und Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedsstaaten verboten seien. Der Bescheid sei daher zu beheben und die Steuer ausgehend von einem vergleichbaren dreifachen Einheitswert zu bemessen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 27. November 2007 wurde dahin begründet, dass gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG der dreifache EW als Bewertungsmaßstab ausdrücklich nur für "inländische Grundstücke" gelte. Bei ausländischen Grundstücken sei daher der gemeine Wert iSd § 10 Abs. 1 Bewertungsgesetz anzusetzen. Die Abgabenbehörde sei an diese gesetzliche Vorschrift gebunden und habe nicht zu prüfen, ob sie gegen EU-Recht verstoße.

Im Vorlageantrag vom 22. Februar 2008 wurde ergänzend eingewendet, die Behörde habe neben den nationalen Bestimmungen sehr wohl auch die EU-rechtlichen Vorschriften bei ihrer Entscheidung zu berücksichtigen.

In einer weiteren "Berufung gegen die Berufungsvorentscheidung" durch die Bw vom 22. April 2008 (zu werten als ergänzender Schriftsatz zum Vorlageantrag) wird – nach Wiederholung des bisherigen Vorbringens – eingewendet, dass aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Italien und Österreich die – lt. beiliegender Zahlungsbestätigung - in Höhe von € 8.910 tatsächlich bezahlte italienische Erbschaftssteuer jedenfalls auf die österreichische Erbschaftssteuer anzurechnen sei, woraus sich bei Ansatz eines vergleichbaren EW für die Liegenschaft die österreichische Steuerschuld mit Null ergebe.

1.) Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist unbeschränkte Steuerpflicht für Erwerbe von Todes wegen gegeben, wenn entweder der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist.

Als Inländer gilt jeder österreichische Staatsbürger, der im Inland seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG).

Aufgrund der bei der Erblasserin zweifelsfrei gegebenen Inländereigenschaft liegt unbeschränkte Steuerpflicht, dh. österreichisches Besteuerungsrecht hinsichtlich des gesamten

Vermögensanfalles vor und kommt es nach dem Gesetz nicht darauf an, wo ein Erwerb von Todes wegen stattfindet.

2.) Entgegen dem Dafürhalten der Bw besteht auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und Italien. Für die von ihr geltend gemachte Anrechnung der entrichteten italienischen Erbschaftssteuer stünden diesfalls zwei Rechtsbehelfe – nach § 6 Abs. 3 letzter Satz des ErbStG und nach § 48 BAO – zur Verfügung, die allerdings jeweils in die ausschließliche Zuständigkeit des Bundesministers für Finanzen fallen und einen diesbezüglichen **Antrag** der Steuerpflichtigen voraussetzen.

3.) Bewertung:

Nach geltendem nationalen Recht (§ 19 Abs. 2 ErbStG) ist ua. *inländisches* Grundvermögen mit dem zuletzt festgestellten dreifachen EW zu bewerten. Im Rahmen der Erbschaftssteuerbemessung war daher ausländisches Grundvermögen bislang mit dem gemeinen Wert gemäß § 10 BewG in Ansatz zu bringen (vgl. VwGH 12.10.1989, 88/16/0050).

Diese Differenzierung zwischen inländischem und ausländischem Grundvermögen **verstößt** jedoch **gegen das Gemeinschaftsrecht**:

Zufolge des EuGH-Urteiles vom 17. Jänner 2008, C-256/06, Rs *Theodor Jäger*, steht Art. 73b iVm Art. 73d EG-Vertrag (jetzt Art. 56 EG und 58 EG) der Regelung eines Mitgliedsstaates entgegen, die für die Berechnung der Steuer auf einen Nachlass, der aus in diesem Staat belegenen Vermögen und einem in einem anderen Mitgliedsstaat belegenen Vermögen (hier: land- und forstwirtschaftliches Vermögen) besteht, vorsieht, dass der in diesem anderen Mitgliedsstaat belegene Vermögensgegenstand mit seinem gemeinen Werte angesetzt wird, während für einen gleichartigen inländischen Vermögensgegenstand ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse (hier:) durchschnittlich nur 10 % dieses gemeinen Wertes erreichen.

Da eine solche nationale Regelung darauf hinaus läuft, dass das in dem anderen Mitgliedsstaat belegene Vermögen einer weitaus höheren Erbschaftssteuer unterliegt, als wenn dieses Vermögen im Inland gelegen wäre, bewirkt sie eine **Beschränkung des freien Kapitalverkehrs**, weil sie den Wert eines Nachlasses mindert, der einen solchen im Ausland gelegenen Vermögensgegenstand umfasst. Bei Erwerben von Todes wegen handelt es sich um Kapitalverkehr im Sinne von Art. 73b EG-Vertrag (Rn 25).

Es liegt laut EuGH auch objektiv keine unterschiedliche Situation vor, die eine steuerliche Ungleichbehandlung in Bezug auf die Höhe der Erbschaftssteuer rechtfertigt.

Etwaige Schwierigkeiten, die bei der Festsetzung des Wertes eines in einem anderen Mitgliedsstaat belegenen Vermögensgegenstandes nach einem besonderen nationalen Verfahren auftreten, sind lt. EuGH keine hinreichende Rechtfertigung von Hindernissen für

den freien Kapitalverkehr (Rn 55).

In gemeinschaftskonformer Weise kann daher der Steuerpflichtige aufgefordert werden, den Behörden Daten über den Grundbesitz vorzulegen, die diese für erforderlich halten, um eine Anwendung des (besonderen nationalen) Bewertungsverfahrens in angepasster Weise auf den in anderen Mitgliedsstaaten belegenen Grundbesitz sicherzustellen (Rn 54; siehe dazu auch: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 95a zu § 19 ErbStG).

Diese Auffassung ist lt. *Fellner* aaO insbesondere für alle Fälle von Bedeutung, in denen die Steuerschuld vor dem 1. August 2008 entstanden ist.

Obige EuGH-Rechtsprechung ist sohin im Gegenstandsfalle zu beachten.

4.) Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273) noch als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1, § 275) oder als gegenstandslos (§ 256 Abs. 3, § 274) zu erklären ist, die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (vgl. *Ritz*, BAO-Handbuch, 228). Auch Einwendungen und Behauptungen zum Sachverhalt, die erstmals im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz gemacht wurden, sind einer entsprechenden Prüfung und Würdigung zu unterziehen und erscheint es durchaus zweckmäßig, diese von der Abgabenbehörde erster Instanz vorweg prüfen zu lassen.

Die Durchführung der ausständigen Ermittlungen in Zusammenhalt mit der "angepassten" Bewertung der ausländischen Liegenschaft, dh. der Feststellung eines dem inländischen EW annähernd gleich kommenden Wertes, durch den UFS erscheint nicht nur unzweckmäßig bzw. unpraktikabel, sondern führte in der Folge aufgrund der gebotenen Übermittlung der Ergebnisse zur Stellungnahme an die Verfahrensparteien samt allfälliger Gegenäußerungen zu absehbaren zeitlichen Verzögerungen.

Da die fehlenden Sachverhaltsermittlungen einen anders lautenden Bescheid nach sich ziehen können, die Sache somit nicht entscheidungsreif ist, war der angefochtene Erbschaftssteuerbescheid (unter Einbeziehung der Berufungsvorentscheidung) gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Innsbruck, am 16. Dezember 2008