



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau BW, ADR, vertreten durch Dr. Michael Günther, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Seilerstätte 17, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. Juli 2005 betreffend Erbschaftssteuer zu ErfNr.xxx.xxx/1997, St.Nr.xxx/xxxx entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie Folgt abgeändert:

"Abgaben- und Haftungsbescheid"

1) endgültiger Abgabenbescheid gemäß § 200 Abs 2 BAO

Die Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen der Frau BW wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt mit

10 % einer Bemessungsgrundlage von € 415.240,22 gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG = € 41.524,02

*2 % einer Bemessungsgrundlage von € 30.740,61 gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG = 614,81, somit insgesamt **€ 42.138,83**.*

2) Haftungsbescheid

*Frau BW wird gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG iVm § 224 BAO als Haftungspflichtige für die Erbschaftssteuerschuld des Herrn ERBE1 in Höhe von **€ 10.582,59** in Anspruch genommen und ist dieser Betrag von ihr an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu entrichten.*

3) Haftungsbescheid

*Frau BW wird gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG iVm § 224 BAO als Haftungspflichtige für die Erbschaftssteuerschuld des Herrn ERBE2 in Höhe von **€ 10.582,59** in Anspruch genommen und ist dieser Betrag von ihr an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu entrichten.*

*Hinsichtlich der Fälligkeit des **Gesamtbetrages von € 63.304,01** mit einem Monat ab Zustellung des Bescheides vom 27. Juli 2005 - das war der 29. August 2005 - tritt keine Änderung ein."*

Hinsichtlich des darüber hinausgehende Berufungsbegehren wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

A. Sachverhalt und bisheriger Verfahrensablauf:

1. Erbfall/inländische Verlassenschaftsabhandlung

Der australische Staatsbürger ERBL ist am 27. Februar 1997 in Österreich verstorben, wo er seinen letzten Wohnsitz hatte. Er hinterließ seine in Österreich ansässige Ehegattin BW (die nunmehrige Berufungswerberin, kurz Bw.), sowie zwei in Australien ansässige Söhne, ERBE1 (oder auch N) und ERBE2.

Mit letztwilliger Anordnung vom 1. Mai 1996 hatte der Erblasser sein Haus in X-Österreich seiner Ehegattin mit der Beschränkung der fideikommissarischen Substitution zugunsten der beiden Söhne vermacht. Weiters verfügte er, dass seine Ehegattin seine Autos, Sparbücher und Möbel erhalten soll.

Bei der in Österreich durchgeführten Verlassenschaftsabhandlung wurde festgestellt, dass diese letztwillige Anordnung nur Vermächtnisse bzw ein Substitutionsvermächtnis enthält, sodass formalrechtlich nach österreichischem Recht die gesetzliche Erbfolge einzutreten hat. Weiters wurde festgestellt, dass der Erblasser australischer Staatsbürger war und daher nach den Bestimmungen des IPR-Rechtes australisches Erbrecht anzuwenden ist. Nach einer Auskunft des Bundesministeriums für Justiz ist nach dem australischen Kollisionsrecht das Recht des letzten Domizils des Erblassers maßgebend, daher ist von einer beachtlichen Rückverweisung auf das österreichische Recht auszugehen und österreichisches Erbrecht anzuwenden. Der österreichischen Abhandlungspflege unterliegt daher nur das inländische Vermögen. In Ansehung des australischen Vermögens hat australisches Erbrecht Anwendung zu finden, was ausdrücklich von allen Erben anerkannt wurde.

Am 15. Oktober 1997 gaben sowohl die Witwe als auch die beiden Söhne des Erblassers jeweils zu einem Drittel des Nachlasses auf Grund des Gesetzes bedingte Erbserklärungen ab. Weiters nahm die Bw. die zu ihren Gunsten ausgesetzten Legate an. Die erbl. Söhne erklärten auf die Pflichtteilsansprüche nur in Ansehung des erbl. Hauses in X-Österreich zu verzichten, weil ihnen diese Liegenschaft als Substitutionslegat zufallen wird. Im Protokoll vom 6. Juli 1998 wurde nach Inventarisierung des inländischen Vermögens der Pflichtteil der beiden

Söhne (unter Außerachtlassung der erbl. Liegenschaft in X-Österreich) jeweils mit € 9.292,00 errechnet und vereinbart, dass die Verrechnung außergerichtlich erfolgen wird. Weiters wurde festgehalten, dass der Erblasser in Australien "*namhaftes Vermögen*" hinterlassen hat und dort auch Pflichtteilsansprüche zu verrechnen sein werden.

Mit Einantwortungsurkunde vom 17. Juli 1998 wurde der inländische Nachlass den drei Erben jeweils zu einem Drittel eingewantwortet. Hinsichtlich der erblasserischen Liegenschaft in X-Österreich wurde das Eigentumsrecht für die Bw. mit der Beschränkung der fideikommisarischen Substitution auf Grund der Amtsurkunde vom 17. Juli 1998 verbüchert.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

2.1. Meldungen an das Finanzamt

Am 12. März 1997 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien eine Mitteilung gemäß § 26 ErbStG der X-Versicherung ein, dass auf Grund des Ablebens von Herrn ERBL ein Betrag von S 241.412,00 an Frau BW als namentlich genannte Bezugsberechtigte zur Auszahlung gelangte.

Mit Beschluss vom 17. Juli 1998 verfügte das Bezirksgericht XX die Übermittlung des Verlassenschaftsaktes xxAxxx/97 an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zur Bemessung der Erbschaftsteuer.

2.2. Erbschaftsteuererklärung

Am 30. Oktober 1998 forderte das Finanzamt die Bw. auf, eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben und vermerkte auf dem entsprechenden Formular "*Um Bekanntgabe des Gesamt-Weltvermögens wird höflichst ersucht!*"

Am 13. November 1998 übermittelte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt namens und Auftrags der Bw. eine Erbschaftsteuererklärung samt einer Aufstellung des inländischen Vermögens und merkte an, dass das Gesamt-Weltvermögen noch nicht bekannt sei, da die Verlassenschaftssache in Australien noch nicht abgeschlossen sei.

2.3. vorläufiger Bescheid

Mit vorläufigem Bescheid vom 18. März 1999 setzte das Finanzamt gegenüber der Bw. Erbschaftsteuer in Höhe von S 35.918,00 (das entspricht € 2.610,26) fest. Zu Begründung wurde ausgeführt:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig."

Anteiliger Reinnachlaß zuzügl. div. Legate u. Versicherungserlös "X-Versicherung" berichtigt. Der endg. Bescheid ergeht nach Feststehen d. australischen Vermögens."

2.4. Vorhalteverfahren

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 8. Oktober 2001 teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 12. Oktober 2001 mit, dass das Verlassenschaftsverfahren in Australien noch nicht beendet sei, weil die Erben bei Gericht über die Aufteilung des Erbes ein Verfahren führen. Es würden allerdings Vergleichsgespräche laufen und er erwarte, dass die Sache bis Ende November 2001 erledigt sein werde. Er haben den Akt kalendiert und werde dann wieder berichten.

In der Folge richtete der rechtsfreundliche Vertreter (ohne Aufforderung durch das Finanzamt) weitere Schriftsätze an das Finanzamt, in denen jeweils mitgeteilt wurde, dass das Verlassenschaftsverfahren in Australien noch nicht beendet sei bzw. dass noch seitens der staatlichen mit der Verlassenschaftsabwicklung betrauten Behörden ein detailliertes Verzeichnis aller in Australien vorhandener Werte erstellt werden müsse bzw. dass noch keine Endabrechnung der australischen Verlassenschaftsbehörde vorliege. Derartige Schriftsätze langten beim Finanzamt am 14. Dezember 2001, am 13. März 2002, am 18. April 2002, am 29. Mai 2002, am 2. August 2002, am 31. Oktober 2002, am 20. Dezember 2002, am 4. April 2003, am 30. Mai 2003, am 2. Juli 2003, am 3. September 2003, am 31. Oktober 2003, am 3. Dezember 2003, am 23. Dezember 2003, am 30. Jänner 2004, am 2. April 2004, am 2. Juli 2004, am 3. September 2004, am 30. September 2004 und am 2. Dezember 2004 ein.

Am 3. Dezember 2004 richtete das Finanzamt einen weiteren Vorhalt an die Bw. mit folgendem Inhalt.

"Da bis dato die Verlassenschaftsabhandlung in Australien noch nicht beendet wurde, werden sie höflichst ersucht bekanntzugeben, um welches namhafte Vermögen es sich in Australien handelt (Sparbücher, Bargeld, Liegenschaften – Verkehrswert usw.)"

Bitte um Auflistung des bereits bekannten Vermögens von Australien + Höhe um einen weiteren vorläufigen Bescheid erlassen zu können."

Mit Schriftsatz vom 17. Dezember 2004 teilte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, dass das Verlassenschaftsverfahren in Australien nunmehr abgeschlossen sei, es würden nur noch die Kosten der anwaltlichen Vertretung des Sohnes ERBE2 fehlen.

Es seien folgende Werte verlassenschaftsgegenständlich gewesen (alle Beträge in AUS\$):

| | | |
|--------------------------|------------|--|
| 1. Liegenschaftsvermögen | | |
| ADR-AUSTALIEN-1 | 300.000,00 | |
| ADR-AUSTRALIEN-2 | 170.000,00 | |
| ADR-AUSTRALIEN-3 | 260.000,00 | |
| ADR-AUSTRALIEN-4 | 240.000,00 | |

| | | |
|---|-----------|--------------|
| | | 970.000,00 |
| 2. Bargeld und Bankkonten | | 254.486,00 |
| 3. Auto Suzuki 1983 | | 500,00 |
| 4. Sonstiges persönliches Vermögen | | |
| Segelboot Katamaran | 23.000,00 | |
| ***** | 14.860,00 | |
| Guthaben Elektrizitätswerke | 28,97 | |
| Guthaben Gaswerke | 102,30 | |
| | | 37.991,27 |
| | | 1.272.977,85 |
| Passiva | | |
| Steuerrückstände | 28.957,35 | |
| Grundsteuer | 4528,90 | |
| E-Werke | 7,24 | |
| Gaswerke | 5,75 | |
| Kosten der australischen Verlassenschaftsbehörde | 44.765,00 | |
| Kosten des australischen Anwaltsbüros, das von der Verlassenschaftsbehörde Public Trustee mit der Vertretung in einem Gerichtsverfahren betraut wurde | 44.946,27 | |
| Kosten des Rechtsanwaltes von ERBE1 | 56.077,95 | |

In Australien habe ein Rechtsstreit zwischen BW und den beiden Söhnen stattgefunden. Nach seiner Kenntnis des australischen Erbrechtes stehe der Witwe grundsätzlich die Hälfte der Verlassenschaft zuzüglich eines Betrages von AUS 250.000,00 zu. Allerdings seien die australischen Gerichte im Falle eines Prozesses berechtigt, nach Gutdünken eine andere Verteilung vorzunehmen, wenn sie der Auffassung sind, dass die gesetzliche Erbquote unbillig sei. Im Zuge des lang andauernden Verfahrens sei es lediglich zu einem Schriftsatzwechsel gekommen, letztendlich sei im Frühjahr 2003 ein Vergleich abgeschlossen worden, der auch von den australischen Gerichten letztendlich genehmigt worden sei.

Der Vergleich habe folgenden Inhalt:

"1. Die Liegenschaft ADR-AUSTALIEN-1 erhält Frau BW.

2. Die drei anderen Liegenschaften sind zu verkaufen, aus dem Verkaufserlös erhält die Witwe (BW) AUS\$ 250.000,00, der Rest des Nettoerlöses ist zwischen den Söhnen N und ERBE2 zu teilen.

3. Alle sonstigen Werte sind nach Abzug aller Kosten zwischen der Witwe sowie den Söhnen zu gleichen Teilen zu teilen.

*4. Die in Österreich gelegene Liegenschaft in X-Österreich, ****, die schon Teil des österreichischen Verlassenschaftsverfahrens war, wird veräußert und der Nettoveräußerungserlös zwischen der Witwe und den Söhnen gedrittelt.*

Sodann sei ein Mindesterlös von € 150.000,00 festgelegt worden. In der Folge hätten die in Australien lebenden Söhne jedoch den Verkauf verhindert, weil der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. ihnen mitgeteilt habe, dass selbstverständlich die in Österreich für sie fällig werdende Erbschaftsteuer aus dem Verkaufserlös zu bezahlen sei. Es sei daher beim Landesgericht XY zu XXCgxx/04 die Klage auf Zustimmung zum Verkauf gegen beide Söhne eingebracht

worden, die Klage werde im Moment durch das österreichische Außenministerium in Australien zugestellt.

Der Wert der in Australien gelegenen Liegenschaften sei bei der Festsetzung der Erbschaftsteuer, soweit sie auf die beiden Söhne entfalle, aufgrund des mit Australien bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens nicht zu berücksichtigen.

Nach wie vor fehle die Kostennote des australischen Rechtsvertreters von ERBE2.

Dem Schreiben wurden noch folgende Urkunden angeschlossen

1. Aufstellung der australischen Verlassenschaftsbehörde über die Werte per Todestag
2. Bestätigung der australischen Verlassenschaftsbehörde über die Verfahrenskosten in Australien sowie die bei der Verlassenschaftsbehörde selbst erwachsenen Kosten in diesem Zusammenhang.
3. Kopie des abgeschlossenen und gerichtlich genehmigten Vergleiches
4. Honorarnote des rechtsfreundlichen Vertreters der Bw. vom 1. Dezember 2003 über € 25.570,82 für die Tätigkeit im australischen Verlassenschaftsverfahren.
5. Schreiben des australischen Rechtsvertreters von ERBE1 vom 17. Dezember 2003.

2.5. Bescheid vom 22. Juli 2005

Am 22. Juli 2005 erließ das Finanzamt gegenüber Frau BW einen Bescheid mit auszugsweise folgendem Inhalt:

| | | | | | |
|---|--------------------|----------|-------------------|--------------------|-------------------------------|
| <i>"endgültiger Bescheid gem § 200 Abs. 2 BAO</i> | | | | | |
| <i>Dieser Bescheid ergeht an Sie als Gesamtschuldner in einer Ausfertigung. Gemäß § 6 BAO ist der ganze Betrag von Ihnen zu bezahlen.</i> | | | | | |
| <i>Sachverhalt</i> | <i>Bemessungs-</i> | <i>%</i> | <i>Abgabe</i> | <i>ATS</i> | |
| | <i>grundlage</i> | | | | |
| 1. BW | | | | | <i>Auf Grund der §§ 1-4,</i> |
| StKI I | | | | 571.383,00 | <i>6-8, 11-16, 18-20, 27,</i> |
| gem. § 8 (1) ErbStG | 5.713.830,00 | 10 | Erbst | 8.460,00 | <i>28 des Erbschafts-</i> |
| gem. § 8 (4) ErbStG | 423.000,00 | 2 | Erbst | 579.843,00 | <i>und</i> |
| 2. ERBE1 | | | | | <i>Schenkungssteuerges</i> |
| StKI I | | | | | <i>etzes 1955 wird</i> |
| gem. § 8 (1) ErbStG | 2.222.280,00 | 8 | Erbst | 177.782,40 | <i>nebenstehender</i> |
| 3. ERBE2 | | | | | <i>Anspruch gegen Sie</i> |
| StKI I | | | | | <i>geltend gemacht.;</i> |
| gem. § 8 (1) ErbStG | 2.222.280,00 | 8 | Erbst | 177.782,40 | <i>Die nebenstehend</i> |
| | | | | <u>935.407,80</u> | <i>festgesetzten</i> |
| | | | | <u>€ 67.978,74</u> | <i>Abgabe(n) wird</i> |
| | | | <i>entspricht</i> | | <i>(werden) mit Ablauf</i> |
| <i>Hinsichtlich des (der) angeführten Miterben-Pflichtteilsberechtigten-</i> | | | | | <i>eines Monats ab</i> |
| <i>Legatare(s) ergeht dieser Bescheid als Haftungsbescheid (§ 224 Abs.</i> | | | | | |

1 BAO) gem. § 13 Abs. 2 ErbStGes. an Sie als Gesamtschuldner.
Der Gesamtbetrag ist daher von Ihnen an das Finanzamt
abzuführen.

Zustellung dieses
Bescheides fällig

Begründung:

| | | |
|--|---|---------------|
| BW | | |
| bisherige Bemessungsgrundlage | S | 686.443,34 |
| + ausländisches Vermögen | S | 5.379.252,61 |
| - Vertretungskosten | S | 5.713.833,80 |
| Bisher war vorgeschrieben S 35.918,00 | | |
| Die Umrechnung erfolgte aufgrund der Zollwertkurse zum 28.2.1997 | | |
| je ERBE1 und ERBE2 | | |
| Anteil inländ. Vermögen | S | 92.579,73 |
| + ausländisches Vermögen | S | 2.390.252,67 |
| - anteil. inländ. Vermögen | S | 133.429,32 |
| - Verfahren | S | 16.299,67 |
| - § 15 (1) 17 ErbStG | S | 80.819,40 |
| - § 14 ErbStG | S | 30.000,00 |
| | S | 2.222.284,01" |

2.6. Berufungen

2.6.1. Berufung von Herrn ERBE1

Mit Schriftsatz vom 25. August 2005 brachten die Rechtsanwälte RÄ für Herrn ERBE1 unter Hinweis auf die ihnen erteilte Vollmacht eine Berufung gegen den Erbschaftsteuerbescheid vom 22. Juli 2005 ein. Darin wurde zur Begründung ausgeführt, dass bei Feststellung der Bemessungsgrundlage das in Australien vorliegende Vermögen zu Unrecht herangezogen worden sei indem vom im Australien gelegenen Vermögen nochmals Erbschaftsteuer berechnet worden sei. Die werte Behörde übersehe, dass bereits von dem in Australien vorliegenden der Verlassenschaft unterliegenden Vermögen dort selbst in Übersee Erbschaftsteuer abgeführt worden sei. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien könne lediglich bei Berechnung der Erbschaftsteuer das im Inland gelegene Vermögen heranziehen (wenn auch unter Berücksichtigung der erhöhten Progression zur Folge vorliegend eines der Erbschaftsteuer in Australien unterliegenden anteiligen Nachlassvermögens).

Die Berechnung sei unrichtig, dies zufolge der Einbeziehung der australischen Liegenschaften.

Es werde der Antrag gestellt den angefochtenen Bescheid zur Gänze aufzuheben und einen neuen Bescheid nach entsprechender Berechnung zu fassen und denselben der Rechtsanwaltskanzlei*** zuzustellen.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 6. Oktober 2005 als unzulässig zurückgewiesen, dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass zur Einbringung einer

Berufung nur Derjenige befugt sei, an der den Gegenstand der Anfechtung ergangene Bescheid ergangen ist.

2.6.2. Berufung von Frau BW

In der von Frau BW gegen den Bescheid vom 27. Juli 2005 eingebrachten Berufung wurde Folgendes eingewandt:

"1. Bemessung BW

a) Die in Australien gelegene Liegenschaft ist mit dem Verkehrswert von AUD 300.000,00, nicht aber mit einem dem österreichischen Einheitswert entsprechenden Äquivalent für die Erbschaftsteuer herangezogen worden. Diese Vorgangsweise widerspricht einerseits dem Gleichheitsgrundsatz, darüber hinaus wird die unterschiedliche Bewertung von in- und ausländischen Grundvermögen als nach Artikel 56 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs angesehen. Auf den diesbezüglichen Artikel von Dr. Karl-Werner Fellner Hofrat des VwGH i.R. in der Zeitung RdW 7/2005 S 449 weise ich ausdrücklich hin.

Üblicherweise beträgt der Einheitswert 1/10 des Verkehrswertes, es hätte daher die australische Liegenschaft auch nur mit einem dem entsprechenden Betrag, also mit AUD 30.000,00 der Erbschaftsteuerbemessung zugrunde gelegt werden dürfen. Das australische Vermögen wäre daher nur mit AUD 317.896,46 zu berücksichtigen.

b) In Österreich befindliche Bankguthaben sowie auf einem österreichischen Depot erliegende Wertpapiere sind von der Erbschaftsteuer befreit. Ausländische Bankguthaben bzw. auf einem Auslandskonto erliegende Wertpapiere sind in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer einzubeziehen. Diese Tatsache ist ebenfalls als eine verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs anzusehen.

2. Bescheid gegen ERBE1 und ERBE2

Die in diesen Bescheiden festgesetzte Steuer erfolgte nicht richtig

a) Die von den in Australien lebenden Söhnen des Erblassers geerbten, in Australien gelegenen Liegenschaften unterliegen nicht der Erbschaftbesteuerung in Österreich. Folglich ist der Wert der Liegenschaften zur Gänze aus der Bemessungsgrundlage herauszurechnen, es ergibt sich daher für beide Söhne in Australien ein negatives Vermögen, sodaß überhaupt keine Erbschaftsteuer durch beide Söhne in Österreich zu entrichten ist.

b) Darüber hinaus wurde das australische Vermögen auch unrichtig bewertet, weil die Liegenschaften allenfalls entsprechend dem österreichischen Einheitswert nur mit 1/10 des Verkehrswertes hätte bewertet werden dürfen. Diesbezüglich verweise ich auf meine zu Punkt 1 gegebene Begründung.

c) In Österreich befindliche Bankguthaben sowie auf einem österreichischen Depot erliegende Wertpapiere sind von der Erbschaftsteuer befreit. Ausländische Bankguthaben bzw. auf einem Auslandskonto erliegende Wertpapiere sind in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer einzubeziehen. Diese Tatsache ist ebenfalls als eine verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs anzusehen.

d) Darüberhinaus erfolgte die Ermittlung des australischen Vermögens auch rechnerisch unrichtig.

Tatsächlich ergibt sich folgende Abrechnung, wenn man meinen Einwänden zu Punkt a) und b) nicht folgt:

| | | |
|----------------------------------|------------|--|
| Wert der geerbten Liegenschaften | 335.000,00 | |
|----------------------------------|------------|--|

| | | |
|---------------------------------------|---------------------|---------------------------|
| <i>abzüglich Hinauszahlungsbetrag</i> | <i>- 125.000,00</i> | |
| | <i>210.000,00</i> | |
| <i>zuzüglich restliches Vermögen</i> | <i>97.659,28</i> | |
| | <i>307.659,28</i> | |
| <i>abzüglich Passiva</i> | <i>11.166,41</i> | |
| <i>abzüglich Verfahrenskosten</i> | <i>48.596,41</i> | |
| | <i>247.896,46</i> | <i>= ATS 2.268.252,60</i> |

Die Steuervorschreibung erfolgte daher von einer um S 122.000,00 überhöhten Bemessungsgrundlage, richtigerweise wäre die Steuer nur von einem Betrag von S 2.120.284,01 zu berechnen gewesen.

Anstelle mit S 177.782,40 hätte die Steuer daher nur mit S 168.227,20 festgelegt werden dürfen."

2.6.3. Ergänzung der Berufung

Mit Schriftsatz vom 14. Oktober 2005 wurde die Berufung wie folgt ergänzt:

"Im Zuge der gesamten australischen Verlassenschaft wurde die auf mich, BW, entfallende Liegenschaft nicht mit AUD 300.000,00, sondern lediglich mit AUD 280.000,00 angesetzt.

*Demgegenüber wurde die Liegenschaft ***, die den Söhnen zugekommen ist, mit AUD 180.000,00 und die Liegenschaft *****, die ebenfalls den Söhnen zugekommen ist, mit AUD 272.500,00 bewertet.*

Es ergibt sich daher für beide Söhne eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage in Höhe von AUD 11.250,00, während sich für mich eine Verringerung der Bemessungsgrundlage um AUD 20.000,00 ergibt. Eine Fotokopie der entsprechende Seite des dem Verlassenschaftsverfahren zugrunde liegenden Inventars schließe ich an."

2.6.4. Schriftsatz vom 16. August 2006

Am 16. August 2006 brachte der rechtsfreundliche Vertreter der Bw. einen weiteren Schriftsatz beim Finanzamt mit folgendem Inhalt ein:

"Auf Grund des Erbschaftssteuerbescheides vom 27. Juli 2005, den sowohl meine Mandantin BW als auch der erblasserische Sohn ERBE1 angefochten haben, sind die erblasserischen Söhne, nämlich ERBE1 und ERBE2, je zur Zahlung einer Erbschaftssteuer in Höhe von S 177.782,40 verpflichtet, das entspricht jeweils einem Betrag von € 12.919,95.

ERBE2 und ERBE1 verfügen über Vermögen in Österreich und bitte ich, exekutiv auf dieses zuzugreifen.

*BW ist Vorerbin der Liegenschaft ***** X-Österreich, Nacherben sind zu gleichen Teilen ERBE1 und ERBE2 (Grundbuchsauszug anbei).*

Im Zuge des australischen Liegenschaftsverfahrens wurde vereinbart, diese Liegenschaft zu veräußern und den Veräußerungserlös unter den drei Beteiligten Personen zu gleichen Teilen aufzuteilen und zwar nach Abzug der Transaktionskosten.

Es liegt nun ein Anbot auf Erwerb der Liegenschaft zu einem Betrag von € 150.000,00 vor, das allerdings infolge geheimer Mängel auf € 140.000,00 reduziert wurde.

Auf jeden der Erben, also auch auf ERBE2 und ERBE1 entfällt sohin ein Betrag von € 46.666,00, die Transaktionskosten werden diesen Betrag nicht wesentlich schmälern.

Da ERBE2 und ERBE1 in der Folge den Verkauf blockiert haben, um der österreichischen Erbschaftssteuer zu entgehen, habe ich namens von BW beim Landesgericht XY zu XXCgxx/04 die Klage auf Zustimmung zur Veräußerung eingebracht, eine Kopie der Klage lege ich bei.

Die Zustellung an ERBE1 konnte prompt erfolge, dieser wird durch Rechtsanwalt RA vertreten. Die Zustellung an ERBE2 konnte erst jetzt durchgeführt werden, die Zustellurkunde erhielt ich am 4. August.

Ich rege daher an, gegenüber ERBE2 und ERBL den Anspruch auf Auszahlung des anteiligen Verkaufserlöses zu pfänden. Der Abgabenanspruch ist damit jedenfalls sichergestellt"

2.7. Berufungsvorentscheidung

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25. Juni 2007 führte das Finanzamt Folgendes aus:

"Gem. § 6 ErbStG besteht für den gesamten Erbanfall Steuerpflicht, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes Inländer im Sinne dieses Gesetzes ist.

Da zwischen Österreich und Australien kein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern besteht ist das gesamte Weltvermögen der österreichischen Besteuerung zu unterziehen."

2.8. Vorlageantrag

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz rügte die Bw. zunächst, dass das Finanzamt sich mit einem Großteil ihrer vorgetragenen Argumente überhaupt nicht auseinandergesetzt habe.

Österreich komme jedenfalls kein Besteuerungsrecht gegenüber den erblasserischen Söhnen, die in Australien stets ihren Wohnsitz hatten, hinsichtlich den von diesen in Australien gelegenen ererbten Vermögens zu.

Sie habe auch die geänderten Werte des australischen Liegenschaftsvermögens bescheinigt, es sei schlichtweg falsch, dass hierzu keine näheren Ausführungen getroffen worden seien.

Sie fühle sich auch deshalb beschwert, weil seit 29. August 2005, also durch zwei Jahre, über ihre Berufung nicht entschieden worden sei.

Zwischenzeitig habe der Verfassungsgerichtshof das Erbschaftsteuergesetz überhaupt aufgehoben, auch habe sie beabsichtigt, eine Verfassungsgerichtshofbeschwerde einzubringen, falls ihrer Berufung nicht Folge gegeben wird. In diesem Fall hätte sie ebenfalls von der Aufhebung des Erbschaftsteuergesetzes profitiert und hätte überhaupt keine Erbschaftsteuer entrichten müssen.

Sie wiederhole daher ihren Antrag ihrer Berufung vollinhaltlich Folge zu geben und die Erbschaftsteuer mit Null festzusetzen.

3. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Vom Unabhängigen Finanzsenat wurde Beweis erhoben durch Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr.xxx.xxx/1997 sowie durch Abfragen im Grundbuch zu ***** X-Österreich und im elektronischen Abgabensinformationssystem zu St.Nr. ***** (betreffend Veranlagungsverfahren des Erblassers), zu St.Nr. ***** (betreffend Veranlagungsverfahren der Bw.) und zu ErfNr.xxx.xxx/2009 (betreffend den Verkauf der erbl. Liegenschaft in X-Österreich).

Mit Vorhalten jeweils vom 21. Juli 2010 teilte die Referentin des UFS der Bw. und der Amtspartei mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie darstelle und aus welchen Erwägungen beabsichtigt werde, der Berufung teilweise Folge zu geben.

Mit Schreiben vom 3. August 2010 führte das Finanzamt dazu aus, dass die beabsichtigte Erledigung zustimmend zur Kenntnis genommen werde und der ausführlichen Begründung nichts hinzuzufügen sei.

Die Bw. ließ die bis 30. September 2010 eingeräumte Frist zur Abgabe einer Stellungnahme ungenützt verstreichen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufhebung des Grundtatbestandes des ErbStG durch den VfGH

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idF vor BGBl I 2007/9 ab 1. August 2008, unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz die Erwerbe von Todes wegen.

Dieser Grundtatbestand der Erbschaftssteuer wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 u.a. als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Tatsache ist jedoch nicht geeignet, dem Berufungsbegehren des Bw. zum Erfolg zu verhelfen, da der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs. 5 B-VG für das Inkrafttreten seiner Aufhebung des § 1 Abs. 1 Zif. 1 ErbStG eine Frist bis 31. Juli 2008 gesetzt hat. Dies bedeutet gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass die Bestimmungen des ErbStG auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme der Anlassfälle) weiterhin anzuwenden sind.

Als Anlassfall gelten nur jene Fälle, die entweder tatsächlich Anlass für die Einleitung des Normprüfungsverfahrens gewesen sind, oder die im Zeitpunkt des Beginns der mündlichen Verhandlung oder bei Beginn der nicht öffentlichen Beratung des VfGH beim Gerichtshof anhängig gewesen sind.

Der gegenständliche Berufungsfall erfüllt keine der beiden Voraussetzungen.

Da die Abgabenbehörden und somit auch der Unabhängige Finanzsenat an die Gesetze gebunden sind und diese - solange sie in Kraft sind - anzuwenden haben, war das bis zum 31. Juli 2008 in Geltung befindliche ErbStG auch auf den gegenständlichen Rechtsvorgang anzuwenden.

2. Steuerschuldner/Sammelbescheid

Bei Erwerben von Todes wegen ist nach § 13 Abs. 1 ErbStG der Erwerber Steuerschuldner (und zwar jeder Erwerber für das von ihm von Todes wegen erworbene Vermögen).

Gemäß § 13 Abs.2 ErbStG haftet neben den in Abs.1 genannten der Nachlass sowie jeder Erbe in Höhe des Wertes des aus der Erbschaft empfangenen für die Steuer der am Erbfall Beteiligten als Gesamtschuldner.

Erben können als primäre Schuldner nach § 13 Abs 1 ErbStG nicht gemeinsam zur Abgabenerleistung herangezogen werden. Dies kann nur unter Anwendung des Abs 2 des § 13 ErbStG erfolgen. Da die Erbschaftsteuer als Erbanfallsteuer und nicht als Nachlaßsteuer konzipiert ist, sie also nur die jeweilige Bereicherung des einzelnen Erwerbers erfaßt, ist sie auch nur vom einzelnen Erwerb, nicht aber vom Gesamtnachlaß zu bemessen (vgl. dazu VwGH 26.1.1995, 89/16/0149).

Die Bw. ist daher nur hinsichtlich ihres eigenen Erwerbes Steuerschuldnerin und kann sie hinsichtlich des Erwerbes der beiden Miterben vom Finanzamt nur als Haftende in Anspruch genommen werden. Sie ist nicht ex lege Gesamtschuldnerin hinsichtlich der von ERBE2 und von ERBL geschuldeten Erbschaftsteuer.

Personen, die nach Abgabenvorschriften für eine Abgabe haften, werden gemäß § 7 Abs. 1 BAO erst durch Geltendmachung dieser Haftung (§ 224 Abs. 1 BAO) zu Gesamtschuldnern, weshalb die im Spruch des angefochtenen Bescheides enthaltenen Sätze:

"Dieser Bescheid ergeht an Sie als Gesamtschuldner in einer Ausfertigung. Gemäß § 6 BAO ist der ganze Betrag von Ihnen zu bezahlen." zu entfallen haben.

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Spruch des Haftungsbescheides ist die Geltendmachung der Haftung für einen bestimmten Abgabebetrag einer bestimmten Abgabe. Die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung ist keine Maßnahme der Abgabefestsetzung, sondern eine solche der Abgabeneinhebung (vgl. VwGH 19.12.1996, 95/16/0204; VwGH 24.1.2001, 99/16/0524 bis 0527).

Nach dem Spruch des angefochtenen Bescheides erfolgte mit dem angefochtenen Bescheid eine Abgabefestsetzung gegenüber der Bw. in Höhe von insgesamt € 67.978,74. Durch den Zusatz "*Hinsichtlich des (der) angeführten Miterben-Pflichtteilsberechtigten-Legatäre(s) ergeht dieser Bescheid als Haftungsbescheid (§ 224 Abs. 1 BAO) gem. § 13 Abs. 2 ErbStGes. an Sie als Gesamtschuldner. Der Gesamtbetrag ist daher von Ihnen an das Finanzamt abzuführen.*" wurde jedoch klargestellt, dass hinsichtlich der Erbschaftsteuerschuld des Herrn ERBE2 sowie des Herrn ERBL gegenüber der Bw. bloß als Haftende eine Einhebungsmaßnahme gesetzt werden sollte. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass es sich beim angefochtenen Bescheid um einen Sammelbescheid handelt, der einerseits im Verhältnis zur Abgabenschuld der Bw. einen Abgabenbescheid enthält und andererseits im Verhältnis zur Abgabenschuld der beiden Miterben zwei Haftungsbescheide enthält.

Bei der Erlassung von Sammelbescheiden sind die essenziellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen. Jede der kombiniert vorgenommenen Festsetzungen - oder wie hier die in einem Sammelbescheid erfolgte Abgabefestsetzung und der Ausspruch der Haftungsinanspruchnahme für die Erbschaftsteuerschuld des Herrn ERBE2 sowie des Herrn ERBL - ist für sich gesondert anfechtbar.

3. Zur Festsetzung der Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen durch Frau BW

Als Erwerb von Todes wegen gilt:

nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG: der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

nach § 2. Abs. 1 Z. 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.

nach § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG: was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

Im gegenständlichen Fall gründet sich der Erwerb der Bw. von Todes wegen auf unterschiedliche Rechtsgrundlagen.

3.1. Erwerb des Lebensversicherungserlöses

Zu den in § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG bezeichneten Verträgen zählen nach der Rechtsprechung insbesondere Versicherungsverträge (Kapitalversicherungen) auf Ableben (vgl. ua. VwGH 29.1.1996, 94/16/0064). Bei Kapitalversicherungen ist es dem Versicherungsnehmer nach § 166 Abs. 1 Versicherungsvertragsgesetz 1958 (VersVG) vorbehalten, einen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen. Dieser erwirbt das Recht auf die Leistung des Versicherers (= Versicherungsanstalt) mit dem Eintritt des Versicherungsfalles, das ist mit dem Ableben des Versicherungsnehmers, und tritt damit die Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ein. Ist daher im Vertrag ein Begünstigter genannt, so stehen die Ansprüche nach dem Versicherungsvertragsrecht unmittelbar dem Begünstigten zu (und fallen daher nicht in den Nachlass). Erbschaftsteuerrechtlich wird diesfalls regelmäßig der Tatbestand nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG erfüllt (vgl. dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 13a und 55 zu § 2).

Bei Erwerben im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG ist auch zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat (vgl. ua. VwGH 29.5.1982, 81/15/0128, 0130). Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt (vgl. ua. VwGH 1991, 89/16/0068, VwGH 14.5.1992, 91/16/0012). Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (vgl. VwGH 8.11.1977, 1168/77). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Bereicherungswille dann auszuschließen, wenn der Erblasser mit der Zuwendung nur den Unterhalt der Ehegattin sicherstellen wollte (vgl. VwGH 4.2.1965, Slg 3219/F; vom 26.1.1995, 89/16/0149), allerdings mit der Einschränkung, dass es sich dabei um den sonst nicht gesicherten Unterhalt der begünstigten Ehegattin handelt. Die Absicht der Bewahrung des bisherigen Lebensstandards schließt den Bereicherungswillen nicht aus. Wenn es der Begünstigten möglich ist, aus eigenem Einkommen und Vermögen für ihren Unterhalt aufzukommen, dann war die Versicherung nicht als zum Zweck der Sicherung des Unterhaltes abgeschlossen worden bzw. erforderlich und es ist vom (zumindest bedingten) Bereicherungswillen des Erblassers auszugehen (vgl. VwGH 21.5.1970, 1183/69; VwGH 30.8.1995, 94/16/0034).

Nach der Mitteilung der X-Versicherung wurde der Betrag von S 241.412,00 an die Bw. als namentlich genannte Bezugsberechtigte zur Auszahlung gebracht. Auf Grund der

Bezugsberechtigung gehörten die Versicherungserlöse nicht in den Nachlass und sind daher diese Beträge zur Gänze der Bw. zuzurechnen.

Nach den durchgeführten Ermittlungen erhält die Bw. seit dem Ableben ihres Gatten eine Pension von der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft. Außerdem setzte der Erblasser zugunsten der Bw. noch diverse Vermächtnisse aus (ua. hinsichtlich der Liegenschaft ***** X-Österreich) und erwarb sie auch als Erbin beträchtliche Vermögenswerte, weshalb davon ausgegangen wird, dass im Zeitpunkt des Abschlusses des Lebensversicherungsvertrages und der Benennung der Bw. als Bezugsberechtigte eine Bereicherung der Bw. zumindest in Kauf genommen wurde und die Bezugsberechtigung dem Vertrag nicht zur Sicherung des gesetzlichen Unterhaltes der Bw. beigesetzt wurde. Der Erwerb des Lebensversicherungserlöses in Höhe von S 241.412,00 durch die Bw. unterliegt daher gemäß § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG der Erbschaftsteuer.

3.2 Erwerb durch Vermächtnis

Beim Erwerb durch ein Vermächtnis entsteht die Steuerschuld nach der grundsätzlichen Regelung des § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG mit dem Tod des Erblassers. Zu besteuern ist der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern (vgl. VwGH 25.3.1985, 83/15/0005).

§ 5 ErbStG bestimmt Folgendes:

"(1) Der Vorerbe gilt als Erbe.

(2) Beim Eintritt des Falles der Nacherbfolge haben diejenigen, auf die das Vermögen übergeht, den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag ist der Besteuerung das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde zu legen.

(3) Tritt der Fall der Nacherbfolge nicht durch den Tod des Vorerben ein, so gilt die Vorerbfolge als auflösend bedingter, die Nacherbfolge als aufschiebend bedingter Anfall. In diesem Falle ist dem Nacherben die vom Vorerben entrichtete Steuer abzüglich desjenigen Steuerbetrages anzurechnen, welche der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht.

(4) Nachvermächtnisse und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse stehen den Nacherbschaften gleich."

Die Vorschrift des § 5 Abs. 1 ErbStG bedeutet, dass der Vorerbe und der Nacherbe erbschaftssteuerlich als selbständiger Erbe betrachtet werden. Damit hat das Erbschaftssteuergesetz für steuerliche Zwecke eine Regelung getroffen, die vom bürgerlichen Recht abweicht (vgl. VwGH 19.4.1950, 1987/48). Abgesehen von der Sonderbestimmung des § 5 Abs. 3 ErbStG bedeutet Abs. 1 dieser Gesetzesstelle, dass der Vorerbe steuerrechtlich als voller unbedingter Erbe gilt (vgl. VwGH 12.10.1955, 1235/35).

Auf Grund der Bestimmung des § 5 Abs. 4 ErbStG stehen Nachvermächtnisse und beim Tode des Beschwerten fällige Vermächtnisse den Nacherbschaften gleich (vgl. VwGH 3.9.1987, 86/16/0116, 0117). Daraus folgt, dass das erworbene Vermögen beim Erwerb des Vermächtnisnehmers im vollem Umfang, ohne Berücksichtigung der Beschränkungen durch das Nachvermächtnis, der Erbschaftsteuer zu unterziehen ist. Der deutsche Bundesfinanzhof hat zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland erkannt, dass es nicht ersichtlich sei, dass die ungleiche erbschaftssteuerliche Behandlung eines Vorerben gegenüber einem Nießbraucher gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße (siehe BFH 6.5.2003, II B 73/02, NV).

Weder das Erbschaftssteuergesetz noch das Bewertungsgesetz enthalten Bestimmungen auf Grund derer die Beschränkungen der Bw. auf Grund des Nachvermächtnisses berücksichtigt werden könnten (vgl. UFS 11.04.2006, RV/0942-W/04).

Im vorliegenden Fall hat die Bw. die ihr zugedachten Legate ausdrücklich angenommen und wurde sie als Alleineigentümerin der ***** X-Österreich im Grundbuch eingetragen. Auf Grund der Bestimmungen des § 5 Abs. 1 iVm Abs. 4 ErbStG ist die Liegenschaft zur Gänze beim Erwerb der Bw. - ohne Berücksichtigung der Beschränkung durch das Nachvermächtnis - zu erfassen.

3.3. Erwerb des inländischen Nachlassvermögens durch Erbanfall

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist die Abgabenbehörde - mit im vorliegenden Fall nicht gegebenen Ausnahmen wie Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung - an die im Abhandlungsverfahren abgegebenen, vom Verlassenschaftsgericht angenommenen und der Einantwortungsurkunde zugrunde gelegten Erbserklärungen der Parteien gebunden. Um einen, die Erbschaftssteuerpflicht auslösenden Erwerb von Todes wegen annehmen zu können, bedarf es neben dem gültigen Erbrechtstitel bloß der Erbserklärung, mit deren Abgabe der Erwerb durch Erbanfall erbschaftssteuerrechtlich vollzogen ist. Vom Erbanfall ist sodann die Erbschaftssteuer zu bemessen. Ein davon abweichendes Erbübereinkommen kann nur zur Besteuerung eines zweiten Rechtsvorganges führen (vgl. ua VwGH 21. 12. 1992, 88/16/0128, VwGH 26.1.1995, 89/16/0149).

Die Bw. hat in der in Österreich durchgeführten Verlassenschaftsabhandlung - der nur das inländische Vermögen des Erblassers unterlegen ist - eine bedingte Erbserklärung zu einem Drittel des Nachlasses abgegeben und wurde ihr der inländische Nachlass zu einem Drittel eingewantwortet. Hinsichtlich des inländischen Nachlassvermögens liegt daher ein Erwerb durch

Erbanfall iSd § 2 Z. 1 ErbStG vor und hat jeder der drei Erben ein Drittel des inländischen - nicht legierten - Nachlassvermögens zu versteuern.

3.4. Erwerb des australischen Vermögens

Nicht nur der Erwerb durch Erbanfall unterliegt gemäß § 2 Z. 1 ErbStG der Erbschaftsteuer, sondern gilt gemäß § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG auch als vom Erblasser zugewendet, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird.

§ 2 Abs 2 Z 4 ErbStG kommt bei jedwedem Vergleich zum Tragen, der sich um erbrechtliche Positionen rankt, insbesondere im Zusammenhang mit Erbrechts- und Erbschaftsklagen (vgl. VwGH 27.9.1990, 88/16/0216).

Auch ein als Vergleich anzusprechendes Übereinkommen über eine pauschale Abfindung des Pflichtteilsanspruches erfüllt den Tatbestand des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG. Diese Bestimmung ist nämlich dahingehend auszulegen, dass diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl VfGH 24.6.1982, B 66/81 und VwGH 27.1.1999, Zahl 98/16/0361).

§ 12 ErbStG regelt die Entstehung der Steuerschuld und beruht auf dem Bereicherungsprinzip. Danach entsteht die Erbschaftssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich eingetreten ist. Dementsprechend wird auch die Grundregel, dass die Steuerschuld beim Erwerb von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers entsteht, durch die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Z 1 lit. a bis h leg. cit. durchbrochen. Es handelt sich bei diesen Ausnahmefällen um Erwerbsvorgänge, bei denen infolge eines der im Gesetz aufgezählten Ereignisse eine Bereicherung noch nicht eingetreten ist oder noch nicht mit voller Sicherheit feststeht (vgl VwGH 29.1.1997, 97/16/0002).

Gemäß § 12 Abs. 1 lit. a ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb des unter einer aufschiebenden Bedingung oder unter einer Befristung Bedachten mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung oder des Ereignisses.

Gemäß § 12 Abs. 1 lit. f ErbStG entsteht in den Fällen des § 2 Abs. 2 Z 4 ErbStG die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt des Abschlusses des gerichtlichen Vergleiches. Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens sind dabei im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld zu beurteilen (vgl VwGH 27.1.1999, 98/16/0361). Da die Erbschaftsteuer als Bereicherungssteuer konzipiert ist, ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung der Erbschaftsteuer zu unterziehen (vgl Fellner, Gebühren- und Verkehrssteuern, Bd. III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 20 Rz 2).

Bei der in Österreich durchgeführten Abhandlung wurde von allen drei Erben ausdrücklich anerkannt, dass In Ansehung des australischen Vermögens australisches Erbrecht Anwendung zu finden hat. Zwischen den Miterben strittig war offensichtlich infolge der Anwendbarkeit sowohl österreichischer als auch australischer Bestimmungen, welche Ansprüche den einzelnen Miterben hinsichtlich des australischen Vermögens auf Grund des Erbrechtes zukommen bzw. ob bzw in welcher Höhe Pflichtteilsansprüche bestehen.

Gemäß § 28 Abs 1 IPRG ist die Rechtsnachfolge von Todes wegen nach dem Personalstatut des Erblassers im Zeitpunkt des Todes zu beurteilen, hier also aufgrund der australischen Staatsbürgerschaft des Erblassers nach australischen Recht.

Das Erbstatut entscheidet ua. über die erbrechtliche Umschreibung des Nachlassumfanges und beherrscht den gesamten Bereich der gesetzlichen Erbfolge. Dazu gehört namentlich die Berufung zur gesetzlichen Erbfolge samt Quotenverteilung. Zur gesetzlichen Erbfolge zählt auch die Berechnung des Erbteiles samt Anwachsung und Anrechnung. Das Erbstatut entscheidet außerdem über alle sonstigen gesetzlichen Ansprüche von Todes wegen, wie zB gesetzliche Unterhaltsansprüche gegen Nachlass oder Erben nach Art des § 796 ABGB oder gesetzliche Vermächtnisse nach Art des § 758 ABGB. Das Erbstatut gilt ferner für das gesamte Noterb- u Pflichtteilsrecht einschließlich Berufung, Berechnung, Pflichtteilsergänzung, Schenkungsanfechtung, Rechtsstellung des Pflichtteilsberechtigten, die Frage, gegen wen der Pflichtteilsanspruch geltend zu machen ist, und seines Verhältnisses zu anderen Begünstigten. Schwierigkeiten können bei der Noterb- oder Pflichtteilsbemessung entstehen, wenn bei Nachlassspaltung als Folge der Gesamtverweisung des § 28 Abs 1 auf gespaltenes fremdes IPR oder bei „gespaltener“ Nachlassabhandlung im In- u Ausland auf verschiedene Nachlassteile verschiedenes Erbrecht angewendet wird: Grundsätzlich ist von der getrennten Pflichtteilsbehandlung nach dem Recht jedes Teilnachlasses auszugehen. Da der Pflichtteil aber regelmäßig vom Gesamtnachlass zu berechnen ist, müssen bei divergenten Pflichtteilsregelungen für die Bemessung aus Anpassungsgründen auch der Wert eines nach anderem Recht beurteilten oder im Ausland abgehandelten Nachlassteiles und dessen rechtliches Schicksal berücksichtigt werden. Dies geschieht zB in der Weise, dass dem Pflichtteilsberechtigten aus einem Nachlassteil zugekommenes Nachlassvermögen bei der Pflichtteilsberechnung nach dem Recht für den anderen Nachlassteil pflichtteils mindernd angerechnet oder ein Teilnachlass ohne Pflichtteilsbelastung in die Pflichtteilsberechnung nach dem Recht des anderen Teilnachlasses pflichtteilserhöhend einbezogen wird. Dementsprechend könnte man erwägen, bei stark unterschiedlichen Pflichtteilshöhen den Teilnachlaß mit wesentlich geringerer Pflichtteilsbelastung bei der Pflichtteilsberechnung nach dem Recht des Teilnachlasses mit wesentlich höherer Pflichtteilsbelastung nur teilweise (aliquot) pflichtteilserhöhend zu berücksichtigen. Die neuere deutsche Lehre lehnt dies ab u

befürwortet lediglich eine pflichtteilsmindernde Anrechnung jener konkreten Nachlassbezüge, die die Summe der Pflichtteile übersteigen, die dem Pflichtteilsberechtigten an den verschiedenen Teilnachlässen nach dem jeweils zuständigen Erbstatut theoretisch zustehen würden (vgl. Schwimann in Rummel³, IPRG § 28, Rz 2-4 mit zahlreichen Literatur- und Judikaturhinweisen).

Die Verweisung auf das Personalstatut ist gemäß § 5 IPRG als Gesamtverweisung unter Einschluß von Rück- u Weiterverweisung zu verstehen. Behandelt das IPR des erblasserischen Personalstatuts verschiedene Teile des Nachlasses kollisionsrechtlich verschieden, so ist gemäß § 5 Abs 2 IPRG auch dies vorbehaltlos zu befolgen, wodurch Nachlassspaltung eintreten kann, indem verschiedene Nachlassteile letztlich verschiedenem Erbrecht unterliegen. In diesen Fällen ist jeder Teilnachlass grundsätzlich getrennt nach seinem zuständigen Erbstatut zu beurteilen. Treten ausnahmsweise Spannungen oder Unverträglichkeiten zwischen den verschiedenen Erbrechtsregelungen auf, so sind sie im Wege der „Anpassung“ oder „Angleichung“ auszugleichen (vgl. Schwimann, aaO, Rz 6).

Nach dem australischen Kollisionsrecht gilt der Grundsatz der Nachlassspaltung: Grundstücke unterliegen dem Recht des Staates, in dem sie sich befinden, während ansonsten das Recht des letzten Domizils des Erblassers maßgebend ist und daher insofern eine Rückverweisung auf österreichisches Recht erfolgt (vgl. dazu Ferid/Firsching, Internationales Erbrecht, Länderteil Australien, Grdz. C I, RZ 21).

Nach dem für Österreich in Geltung gestandenen Grundsatz der Nachlassspaltung (§§ 21 ff. AußStrG) ist für das im Ausland befindliche bewegliche Vermögen eines Ausländers dessen Heimatrecht als Erbstatut maßgebend (SZ 37/152; Schwind, Beitrag zur Theorie des Internationalen Erbrechtes in Österreich, ZfRV 1971, 96 ff.; Köhler, IPR[3] 142 f.; Schwind, Handbuch des österreichischen IPR, 259). Die im Inland und im Ausland abgeführten Nachlassregulierungen stehen einander unabhängig gegenüber und äußern infolge der Nachlassspaltung keine wechselseitigen Wirkungen (EvBl. 1974/188; Köhler, IPR 3, 143).

Die australischen Jurisdiktionen sehen keinen Pflichtteil vor. Als Äquivalent sind Familienunterhaltsbestimmungen vorgesehen, die die Wirksamkeit testamentarischer Verfügungen erfassen. Bei der gesetzlichen Erbfolge hat der Ehegatte Anspruch auf persönliche Gegenstände, ein Vorauslegat in Form eines bestimmten Geldbetrages, ein Wahlrecht auf das "matrimonial home" sowie auf Familienunterhalt (vgl. dazu Ferid/Firsching, a.a.O., Grdz. D1, RZ 52ff.).

Nach den vorgelegten Unterlagen übertrug das zuständige australische Verlassenschaftsgericht am 2. September 1998 die Verwaltung des dortigen

Nachlassvermögens mit dem sog. "letters of Administration" an den "Public Trustee". Es wird daher davon ausgegangen, dass dem "Public Trustee" die Aufgabe eines Nachlassverwalters zukam.

Dient ein trustee der Erbsauseinandersetzung und Nachlassverwaltung, hat er also die Aufgaben eines Testamentsvollstreckers oder Nachlassverwalters zu erfüllen, so entsteht die Steuerschuld nicht erst mit der Beendigung der Testamentsvollstreckung oder Nachlassverwaltung, sondern regelmäßig bereits mit dem Tod des Erblassers (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 13 zu § 12 unter Hinweis auf BFH 20.12.1957, BStBl III 1958 79 sowie BFH 2.2.1977, BStBl II 425).

Hinsichtlich der in Australien gelegenen Liegenschaften kam jedenfalls nicht das österreichische Erbrecht mit seinen starren Erbquoten zur Anwendung und stand daher im Zeitpunkt des Erbfalles noch nicht fest, mit welchem Anteil jeder der drei Erben vom Wert des australischen Liegenschaftsvermögens partizipiert. Es wurde daher vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid bei Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbes der Bw. zu Recht nicht ein Drittel des Gesamtwertes der australischen Liegenschaften angesetzt, sondern nur der Wert jener Liegenschaft, die der Bw. auf Grund des gerichtlich genehmigten Vergleiches tatsächlich zugekommen ist (Liegenschaft ADR-AUSTALIEN-1 im Wert von AUD 300.000,00 - zur Bewertung siehe unten Punkt 4.5). Weiters wurde die Bw. um den als Vorauslegat erhalten Geldbetrag von AUD 250.000,00 bereichert und berechnet sich der steuerpflichtige Erwerb der Bw. aus dem australischen Vermögen daher wie folgt:

| | |
|---|------------------|
| Liegenschaft ADR-AUSTALIEN-1 | AUD 300.000,00 |
| Vorauslegat | AUD 250.000,00 |
| Drittel der übrigen australischen Aktiva | AUD 97.569,28 |
| Drittel der Passiva | AUD 11.166,41 |
| Drittel der australischen Verfahrenskosten | AUD 48.596,41 |
| Summe | AUD 587.896,46 |
| das entspricht laut Umrechnungskurs zum 28.2.1997 | ATS 5.379.252,61 |

3.5. Bewertung der australischen Liegenschaft

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).

Nach Artikel 63 Abs. 1 AEUV (ex-Artikel 56 EG bzw. ex-Artikel 73b EG-V) sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten, soweit nicht die Vorbehalte der Artikel 64 AEUV bzw. Artikel 65 AEUV Differenzierungen zulassen. Artikel 63 bis 65 AEUV lauten wie Folgt:

Artikel 63 AEUV:

"(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 64 AEUV:

"(1) Artikel 63 berührt nicht die Anwendung derjenigen Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union 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 Bulgarien, Estland und Ungarn bestehende Beschränkungen nach innerstaatlichem Recht ist der maßgebliche Zeitpunkt der 31. Dezember 1999.

(2) Unbeschadet der anderen Kapitel der Verträge sowie ihrer Bemühungen um eine möglichst weit gehende Verwirklichung des Zieles eines freien Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern beschließen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren 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.

(3) Abweichend von Absatz 2 kann nur der Rat gemäß einem besonderen Gesetzgebungsverfahren und nach Anhörung des Europäischen Parlaments Maßnahmen einstimmig beschließen, die im Rahmen des Unionsrechts für die Liberalisierung des Kapitalverkehrs mit Drittländern einen Rückschritt darstellen."

Artikel 65 AEUV:

"(1) Artikel 63 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 den Verträgen 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 63 darstellen.

(4) Sind keine Maßnahmen nach Artikel 64 Absatz 3 erlassen worden, so kann die Kommission oder, wenn diese binnen drei Monaten nach der Vorlage eines entsprechenden Antrags des betreffenden Mitgliedstaats keinen Beschluss erlassen hat, der Rat einen Beschluss erlassen, mit dem festgelegt wird, dass die von einem Mitgliedstaat in Bezug auf ein oder mehrere Drittländer getroffenen restriktiven steuerlichen Maßnahmen insofern als mit den Verträgen vereinbar anzusehen sind, als sie durch eines der Ziele der Union gerechtfertigt und mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des Binnenmarkts vereinbar sind. Der Rat beschließt einstimmig auf Antrag eines Mitgliedstaats."

Durch die Rechtsprechung des EuGH ist seit der Rs Barbier (Urteil vom 11.12.2003, C-364/01) klargestellt, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen, gleichviel, ob er Geldbeträge, unbewegliche Güter oder bewegliche Güter betrifft, um Kapitalverkehr im Sinne des Art 56 EG (nunmehr Art 63 AEUV) handelt; ausgenommen sind die Fälle, die mit keinem ihrer wesentlichen Elemente über die Grenzen eines Mitgliedstaates hinausweisen (vgl. ua. zuletzt EuGH 12.2.2009, C-67/08, Rs Block).

Art 65 Abs 1 Buchstabe a) AEUV erlaubt zwar grundsätzlich steuerliche Regelungen, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Als Ausnahme vom Grundprinzip ist diese Bestimmung allerdings eng auszulegen. Die Ausnahme wird nämlich ihrerseits durch Art 65 Abs 3 AEUV eingeschränkt, als die nationale Maßnahme weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen darf. Außerdem ist die unterschiedliche Behandlung nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des mit der betreffenden Regelung verfolgten Zieles erforderlich ist. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist zwischen erlaubter Ungleichbehandlung und verbotener willkürlicher Diskriminierung zu unterscheiden. Eine nationale Steuerregelung ist nur dann mit den Vertragsvorschriften über den freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. ua. EuGH 11.9.2008, C-11/07, RS Eckelkamp oder EuGH 17.1.2008, C-256/06, Rs Jäger).

Im Urteil in der Rechtssache Jäger (EuGH 17.1.2008, Rs C-256/06) hat der EuGH ausgesprochen, dass die Bestimmungen über den freien Kapitalverkehr der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, die für die Berechnung der Steuer auf einen Nachlass, der aus in diesem Staat belegenem Vermögen und einem in einem anderen Mitgliedstaat belegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand besteht, vorsieht, dass der in diesem anderen Mitgliedstaat belegene Vermögensgegenstand mit seinem gemeinen Wert angesetzt wird, während für einen gleichartigen inländischen Vermögensgegenstand ein besonderes

Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 v. H. dieses gemeinen Werts erreichen.

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 (siehe dazu Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 95a zu § 19 ErbStG).

In Folge dieser Judikatur des EuGH sprach der Unabhängige Finanzsenat aus, dass bei in anderen Mitgliedstaaten gelegenen Liegenschaften vom Finanzamt Ermittlungen zur Feststellung eines dem inländischen Einheitswertes annähernd gleich kommenden Wertes durchzuführen sind bzw. nahm der Unabhängige Finanzsenat nach Beibringung der erforderlichen Unterlagen durch den Berufungswerber für ein in einem anderen Mitgliedstaat gelegenes Grundvermögen eine Bewertung gemäß der Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 vor (vgl. dazu UFSI 16.12.2008, RV/0059-I/08 sowie UFSW 16.06.2009, RV/0933-W/03).

Die bislang vom UFS entschiedenen Fälle betrafen jeweils den Erwerb von Liegenschaften in anderen Mitgliedstaaten der Union. Soweit überblickbar finden sich auch in den einschlägigen Kommentaren - sowohl zum österreichischen als auch zum deutschen Erbschaftsteuergesetz - nur Ausführungen zu Bewertung von Liegenschaften anderer Mitgliedstaaten der Union.

Nach Artikel 63 Abs. 1 AEUV (ex-Artikel 56 EG) sind Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwar auch zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten. Im Verhältnis zu Drittstaaten (wie hier Australien) ist jedoch die Stillhalteklausele des Art 64 Abs. 1 AEUV (= ex Art 57 EG) zu beachten. Danach können Beschränkungen auf dritte Länder, die am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union 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 bestanden, beibehalten werden.

Die unterschiedliche Bewertung von inländischem und ausländischem Grundvermögen beruht auf einer Rechtsvorschrift, die auch am 31. Dezember 1993 bereits bestanden hat. Auch zu diesem Stichtag waren ausländische Liegenschaften mit dem gemeinen Wert und inländische Liegenschaften mit dem durchschnittlich deutlich niedrigeren Einheitswert zu bewerten. Die hinsichtlich der inländischen Liegenschaften ab 2001 anwendbare gesetzliche Änderung -

Bewertung mit dem dreifachen Einheitswert anstatt mit dem einfachen Einheitswert - beruht nicht auf einem anderen Grundgedanken als die frühere Regelung. Auch Regelungen, die nicht auf einem anderen Grundgedanken als die frühere Regelung beruhen, können beibehalten werden (vgl. dazu EuGH 24.5.2007, RS C-157/05 "Holböck", EuGH 11.2.2010 Rs C-541/08, Fokus Invest AG).

Der Vorbehalt des Art 64 Abs. 1 AEUV kommt ua. bei Rechtsvorschriften im Zusammenhang mit "*Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien*" zur Anwendung.

Der Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 enthält eine Nomenklatur für verschiedenste Vorgänge des Kapitalverkehrs, auf die bei der Auslegung zurückgegriffen werden kann.

Nach Punkt I. gliedern sich die "*Direktinvestitionen*" in:

- "1. Gründung und Erweiterung von Zweigniederlassungen oder neuen Unternehmen, die ausschließlich dem Geldgeber gehören, und vollständige Übernahme bestehender Unternehmen*
- 2. Beteiligung an neuen oder bereits bestehenden Unternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen*
- 3. Langfristige Darlehen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen*
- 4. Reinvestitionen von Erträgen zur Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsbeziehungen*
- A. Direktinvestitionen von Gebietsfremden im Inland)*
- B. Direktinvestitionen von Gebietsansässigen im Ausland"*

Unter Punkt II gliedern sich die "*Immobilieninvestitionen (soweit nicht unter I erfaßt)*" in

- "A. Immobilieninvestitionen von Gebietsfremden im Inland und*
- B. Immobilieninvestitionen von Gebietsansässigen im Ausland"*

Weiters enthält der Anhang noch nachstehende Begriffsbestimmungen:

Direktinvestitionen:

"Investitionen jeder Art durch natürliche Personen, Handels-, Industrie- oder Finanzunternehmen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter und direkter Beziehungen zwischen denjenigen, die die Mittel bereitstellen, und den Unternehmern oder Unternehmen, für die die Mittel zum Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit bestimmt sind. Der Begriff der Direktinvestitionen ist also im weitesten Sinne gemeint.

Zu den Unternehmen unter I 1 der Nomenklatur zählen juristisch unabhängige Unternehmen (hundertprozentige Tochtergesellschaften) und Zweigniederlassungen (Filialen).

Bei den unter I 2 der Nomenklatur genannten Unternehmen, die als Aktiengesellschaften betrieben werden, ist eine Beteiligung im Sinne einer Direktinvestition dann vorhanden, wenn das im Besitz einer natürlichen Person oder eines anderen Unternehmens oder sonstigen

Inhabers befindliche Aktienpaket entweder nach den bestehenden nationalen Rechtsvorschriften für Aktiengesellschaften oder aus anderen Gründen den Aktieninhabern die Möglichkeit gibt, sich tatsächlich an der Verwaltung dieser Gesellschaft oder an deren Kontrolle zu beteiligen.

Zu den langfristigen Darlehen unter I 3 der Nomenklatur, die Beteiligungscharakter haben, gehören Darlehen mit einer Laufzeit von mehr als fünf Jahren, durch die dauerhafte Wirtschaftsbeziehungen geschaffen oder aufrechterhalten werden sollen. Als wesentlichste Beispiele sind zu nennen: Darlehen, die von Muttergesellschaften an Tochtergesellschaften oder an Gesellschaften, an denen eine Beteiligung besteht, gewährt werden; ferner Darlehen, die mit einer Gewinnbeteiligung verbunden sind. Zu dieser Kategorie zählen auch Darlehen, die von Finanzinstitutionen zur Schaffung oder Aufrechterhaltung dauerhafter Wirtschaftsverbindungen gewährt werden."

Immobilieninvestitionen:

"Der Kauf von bebauten und unbebauten Grundstücken sowie der Bau von Gebäuden zu Erwerbszwecken oder persönlichen Zwecken durch Privatpersonen. Diese Kategorie umfaßt auch die Nießbrauchsrechte, Grunddienstbarkeiten und Erbbaurechte."

Da nach der Bestimmung des Art 64 Abs 1 AEUV die Beibehaltung von Beschränkungen des Kapitalverkehrs nicht nur für reine "Direktinvestitionen" zulässig ist, sondern die Stillhalteklausele ausdrücklich für "Direktinvestitionen einschließlich Anlagen in Immobilien" anwendbar ist, verstößt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Beibehaltung unterschiedlicher Bewertungsmethoden im Verhältnis zu Drittstaaten nicht gegen Unionsrecht.

Überdies trifft den Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht und wäre es daher Sache der Bw. zu den australischen Liegenschaften nähere Angaben zu machen (wie beispielsweise Art der Nutzung durch den Erblasser, Zeitpunkt der Anschaffung, Ausmaß, etc.).

Es sind daher die australischen Liegenschaften infolge Anwendbarkeit des Art 64 Abs. 1 AEUV mit dem Verkehrswert zu bewerten.

Zur Höhe des konkreten Verkehrswertes ist zu bemerken, dass das Finanzamt den Wertangaben der Bw. im Schriftsatz vom 17. Dezember 2004 gefolgt ist. Diese Wertangaben decken sich mit jenen in der Aufstellung des Public trustee vom 16. September 2003, in dem es ausdrücklich heißt "Australien assets and liabilities as at the date of death, ie. 27th February, 1997". Darin wird die von der Bw. erworbene Liegenschaft ADR-AUSTALIEN-1 mit einem Wert von AUD 300.000,00 ausgewiesen (Wert aller Liegenschaften insgesamt AUD 970.000,00).

Im Vergleich ist eine Aufstellung enthalten, in der das australische Realvermögen mit einem Gesamtwert zum Todestag von AUD 1.170.000,00 und einem Wert im August 2001 von AUD 1.410.000,00 ausgewiesen wird. Im sog. Anhang "C" vom 28. August 1999 finden sich folgende Wertangaben über die Liegenschaften :

| | |
|------------------|----------------|
| ADR-AUSTALIEN-1 | AUD 280.000,00 |
| ADR-AUSTRALIEN-2 | AUD 180.000,00 |
| ADR-AUSTRALIEN-3 | AUD 272.500,00 |
| ADR-AUSTRALIEN-4 | AUD 265.000,00 |
| Summe | AUD 997.500,00 |

Ein Grund für die widersprüchlichen Wertangaben ist für den UFS nicht erkennbar. Da in der Endabrechnung des public trustee jedenfalls ausdrücklich auf den Todestag abgestellt wird und mit dieser Endabrechnung die - zuvor strittig gewesene - Verteilung des australischen Nachlassvermögens zwischen den Miterben vorgenommen wurde, erscheint der vom Finanzamt angesetzte Betrag von AUD 300.000,00 der tatsächlichen Bereicherung der Bw. zu entsprechen und besteht für den Unabhängiger Finanzsenat kein Grund von der bisherigen Bewertung abzuweichen.

3.6. Anwendbarkeit der Befreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG auf das australische Kapitalvermögen

Bei der Beantwortung der Frage, ob bestimmten ausländischen Kapitalvermögen noch vor der Inkraftsetzung des BGBl. 71/2003 mit 21. August 2003, das erstmals ausdrücklich ausländische Kapitalanlagen anführt, eine Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG zukommen kann, ist auf die Rechtsprechung des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften in Hinsicht auf die einkommensteuerlichen Bestimmungen Bedacht zu nehmen. So ergibt sich aus dem Urteil vom 15. Juli 2004, C-315/02, Anneliese Lenz, dass die Verweigerung der einkommensteuerlichen Endbesteuerungswirkung für ausländische Kapitalerträge mit der gemeinschaftsrechtlichen Kapitalverkehrsfreiheit in Widerspruch steht. EUGH Urteile wirken zeitlich unbeschränkt zurück und sind bei offenen Fällen zu berücksichtigen. Das hat zur Folge, dass § 97 Abs. 1 erster Satz und § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG idF BGBl. 12/1993 hinsichtlich der in anderen Mitgliedstaaten der EU erzielten Erträge gemeinschaftsrechtskonform anzuwenden ist. Der gesetzliche Verweis auf einkommensteuerliche Bestimmungen bedingt, dass im Erbschaftssteuerverfahren auch einkommensteuerliche Grundsätze zu beachten sind und ist daher auch das genannte Urteil zu beachten (vgl. UFSW RV/1001-W/06 vom 03.07.2009 sowie UFSG RV/0107-G/03 vom 28.08.2007).

Nach der vom Unabhängiger Finanzsenat ua. in seiner Entscheidung vom 09.03.2005, RV/2547-W/02 vertretenen Rechtsansicht können Kapitalerträge, die einer rechtzeitigen Einkommensbesteuerung entzogen wurden, ungeachtet dessen, ob es sich um ausländische oder inländische Kapitalerträge handelt, keiner Steuerabgeltung nach § 97 Abs. 2 EStG in der

Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993 unterliegen, und können daher Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, aus welchem diese Erträge flossen, auch nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG fallen. Bemerkt wird, dass da die zu GZ. 2005/16/0116 bis 0118 beim Verwaltungsgerichtshof anhängig gewesenen Fälle Anlassfälle wurden und daher bis dato keine höchstgerichtliche Judikatur dazu vorliegt, unter welchen Voraussetzungen ausländischen Kapitalvermögen die Erbschaftsteuerfreiheit des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG zukommt.

Bei Entstehen der Steuerschuld vor dem 21. August 2008 (Inkrafttreten der durch BGBl. I 71/2003 geänderten Bestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG) kommt es für die Steuerfreiheit von ausländischem Kapitalvermögen darauf an, ob die Erträge beim Erblasser tatsächlich in das "KeSt-Ersatzsystem" einbezogen wurden. Hatte der Erblasser die Zinserträge aus ausländischen Kapitalanlagen in seine Einkommensteuererklärungen nicht aufgenommen, waren folglich die ausländischen Kapitalanlagen in das "Kest-Ersatzsystem" (Anwendung eines dem KeSt-Satz entsprechenden besonderen Steuersatzes auf die ausländischen Zinserträge in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden) nicht eingebunden, so konnte auch keine Abgeltungswirkung in Bezug auf die Erbschaftsteuer eintreten. Die gemeinschaftsrechtlich gebotene Gleichbehandlung des inländischen und des ausländischen Kapitalvermögens erfordert nicht, auch in solchen Fällen von einer (hypothetischen) Endbesteuerung auszugehen (vgl. UFSW 18.09.2009 GZ: RV/2158-W/07).

Erst jüngst wurde vom Unabhängigen Finanzsenat in den Entscheidungen UFS 08.02.2010, RV/0362-W/05 und RV/0363-W/05 für die Anwendbarkeit der Endbesteuerungswirkung bei ausländischem Kapitalvermögen abermals darauf abgestellt, ob die entsprechenden Kapitalerträge vom Erblasser zu Lebzeiten in seine Einkommensteuererklärung aufgenommen wurde. Gegen diese Entscheidungen sind derzeit beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ. 2010/16/0061 und 2010/16/0062 Beschwerdeverfahren anhängig.

Nach den vorliegenden Unterlagen dürfte es sich im gegenständlichen Fall beim ausländischen Kapitalvermögen um in Depots bei verschiedenen australischen Banken verwahrte festverzinsliche Wertpapiere handeln. In den Einkommensteuerbescheiden des Erblassers für die Jahre 1996 und 1997 finden sich keine Einkünfte aus Kapitalvermögen (sondern nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung), weshalb davon ausgegangen wird, dass die Erträge aus dem australischen Kapitalvermögen nicht zur österreichischen Einkommensteuer erklärt wurden.

Die im angefochtenen Bescheid vorgenommene endgültige Erbschaftsteuerfestsetzung für den Erwerb von Todes wegen durch Frau BW ist daher nur insofern abzuändern als in Entsprechung des § 1 Abs. 3 Euro-Gesetz BGBl. I Nr. 72/2000 sowohl die

Bemessungsgrundlage als die festgesetzten Abgabebeträge anstatt in Schilling in Euro ausgedrückt werden.

Die Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG von (unverändert) ATS 5.713.830,00, entspricht einem Betrag von € 415.240,22, davon 10 % ergibt einen Abgabebetrag von € 41.524,02 zuzüglich

einer Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von (unverändert) ATS 423.000,00, entspricht € 30740,61, davon 2 % ergibt einen Abgabebetrag von € 614,81, somit Erbschaftsteuer für den Erwerb von Todes wegen durch Frau BW insgesamt € 42.138,83.

4. Haftungsinanspruchnahme der Frau BW für den Erwerb durch Herrn ERBE2 und durch Herrn ERBE1

Gemäß § 224 Abs. 1 BAO werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten.

Nach Abs. 3 leg. cit. ist die erstmalige Geltendmachung eines Abgabeananspruches anlässlich der Erlassung eines Haftungsbescheides gemäß Abs. 1 nach Eintritt der Verjährung des Rechtes zur Festsetzung der Abgabe nicht mehr zulässig.

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

Wenn der Umfang der Abgabepflicht ungewiss ist beginnt die Verjährung gemäß 208 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 200 Abs. 1 BAO mit 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. 2 BAO frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt.

Im gegenständlichen Fall ist die Ungewissheit über die Höhe des Abgabeananspruches erst im Zeitpunkt der gerichtlichen Genehmigung des Vergleiches weggefallen, weshalb im Zeitpunkt der erstmaligen Geltendmachung des Abgabeananspruches für den Erwerb von Todes wegen durch Herrn ERBE2 und Herrn ERBL durch die Erlassung des Haftungsbescheides gegenüber der Bw. am 27. Juli 2005 noch nicht Verjährung eingetreten war.

Wenn einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid, der an den Abgabepflichtigen ergangen ist, vorangeht, ist die Behörde daran gebunden; die Behörde hat sich in der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung grundsätzlich an diesen Abgabenbescheid zu halten. Durch § 248 BAO ist dem Haftenden ein Rechtszug gegen den Abgabenbescheid eingeräumt. Nur wenn der Entscheidung über die Heranziehung zur Haftung kein Abgabenbescheid vorangeht, gibt es eine solche Bindung nicht. Ob ein Abgabenanspruch gegeben ist, ist in diesem Fall als Vorfrage im Haftungsverfahren von dem für die Entscheidung zuständigen Organ zu entscheiden. Diese Beurteilung kann mit Berufung bekämpft werden, womit dem zur Haftung Herangezogenen der Rechtsschutz gewahrt bleibt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2000/15/0217; VwGH 16.9.2003, 99/14/0200).

Im gegenständlichen Fall ist dem Haftungsbescheid kein Abgabenbescheid vorausgegangen, weshalb über die Höhe der Erbschaftsteuerschuld als Vorfrage abzusprechen ist.

4.1. Zum Besteuerungsrecht der Republik Österreich

Gemäß § 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 im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten gemäß § 6 Abs. 2 ErbStG idF vor Novellierung durch das AbgÄG 2004, BGBl. I 180/2004 ua.

1. österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben, die Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben;...

2. Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben;

Der Erblasser war zwar australischer Staatsbürger, er hatte seinen Wohnsitz jedoch in Österreich, weshalb für den gesamten Erbanfall unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht in Österreich besteht. Es haben daher auch die nicht im Inland ansässigen Erwerber das gesamte ihnen angefallene Vermögen in Österreich zu versteuern.

Aus den Anknüpfungsmerkmalen der Steuerpflicht ergibt sich, dass ein und derselbe Erwerb grundsätzlich in zwei oder mehreren Staaten einer Besteuerung vom Erbanfall oder vom Nachlass unterliegen kann.

Eine solche mehrfache Abgabenbelastung eines Erwerbers bzw. eines Nachlasses kann durch folgende Möglichkeiten vermieden oder doch zumindest gemildert werden:

1. Nach § 6 Abs. 3 Satz 1 ErbStG wird die im Ausland entrichtete Erbschaftssteuer oder Nachlasssteuer als Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage der inländischen Erbschaftssteuer abgezogen.
2. Nach dem 2. Satz des § 6 Abs. 3 ErbStG kann anstatt dessen eine Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuer auf die inländische Steuer erfolgen.
3. Bei einem bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer werden entweder bestimmte Teile des Nachlasses von der Besteuerung ausgenommen oder es wird die ausländische Steuer auf die inländische Steuer in einem bestimmten Umfang angerechnet.
4. Schließlich kann das Bundesministerium für Finanzen gemäß § 48 BAO eine Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer durch individuellen oder generellen Verwaltungsakt ausschalten.

Zwischen der Österreich und Australien besteht lediglich auf dem Gebiete der Einkommensteuer ein Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. BGBl. 1988/480).

Australien hat 1985 die bis dahin bestehende Nachlaßsteuer zugunsten einer Wertzuwachssteuer ("capital-gains-tax") abgeschafft. Diese ist nicht der österreichischen Erbschaftsteuer vergleichbar und daher nicht auf die österreichische Erbschaftsteuer anzurechnen (vgl. Troll, Kommentar zum (deutschen) Erbschaftsteuergesetz, RZ 92 zu § 21, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 27 zu § 6 unter Hinweis auf BFH 26.4.1995, II R 13/92, DStR 1995, 1227, ergangen zur kanadischen capital gains tax).

Eine Steuer wie die kanadischen capital gains tax ist, nach dem Umrechnungswert am Todestag, als Nachlaßverbindlichkeit abzugsfähig. Voraussetzung für den Abzug der ausländischen Steuer ist dabei ein darauf abzielender Antrag. Ein amtswegiger Abzug ist damit ausgeschlossen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 25 zu § 6).

Ein derartiger Antrag wurde nicht gestellt bzw. wurden im angefochtenen Bescheid bereits die von der Bw. gegenüber dem Finanzamt geltend gemachten "Steuerrückstände" in Höhe von insgesamt AUD 28.957,35 entsprechend der Erbquote anteilig als Passiva berücksichtigt.

4.2. Kapitalverkehrsfreiheit

Hinsichtlich der Bewertung der australischen Liegenschaften mit dem Verkehrswert sowie der Anwendbarkeit der Erbschaftsteuerbefreiung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG auf das australische Kapitalvermögen wird auf die obigen Ausführungen zu Punkt 3.5 und 3.6 verwiesen.

4.3. rechnerische Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Dem Einwand, dass die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung des ausländischen Vermögens rechnerisch unrichtig sei, wird gefolgt.

Im Bemessungsakt des Finanzamtes findet sich auf S 285 und 286 ein Berechnungsblatt. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Erwerbes der beiden erbl. Söhne beginnt die Berechnung mit "Ausländisches Vermögen AUS \$ 320.992,62 abzügl. Hinauszahlung" und ist für die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates nicht nachvollziehbar, wie dieser Betrag errechnet wurde.

Der steuerpflichtige Erwerb der beiden erbl. Söhne wird daher wie Folgt neu berechnet:

| | |
|---|------------------|
| Gesamtwert der australischen Liegenschaften zum Todeszeitpunkt | AUD 970.000,00 |
| abzüglich Liegenschaft an Bw. | - AUD 300.000,00 |
| abzüglich Hinauszahlung an Bw. | - AUD 250.000,00 |
| ergibt | AUD 420.000,00 |
| davon je 1/2 | AUD 210.000,00 |
| zuzüglich Drittel der übrigen australischen Aktiva | AUD 97.659,28 |
| abzüglich Drittel der Passiva | - AUD 11.166,41 |
| abzüglich Drittel der australischen Verfahrenskosten | - AUD 48.596,41 |
| Summe | AUD 247.896,46 |
| das entspricht laut Umrechnungskurs zum 28.2.1997 | ATS 2.268.252,60 |
| + 1/3 des Guthaben beim Finanzamt von ATS 35.281,00 (die übrigen österreichischen Aktiva wurden an die Bw. vermacht) | ATS 11.760,33 |
| - 1/3 der Passiva von ATS 400.287,96 | - ATS 133.429,32 |
| - 1/3 der Erbgangschulden von ATS 48.899,00 | - ATS 16.299,67 |
| - Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | - ATS 30.000,00 |
| - Freibetrag gemäß § 15 (1) 1 b ErbStG (für das bewegliche Nachlassvermögen in Australien) | - ATS 20.000,00 |
| steuerpflichtiger Erwerb | ATS 2.080.283,94 |
| Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG | ATS 2.080.280,00 |

| | |
|--|--------------|
| das entspricht | € 151.179,84 |
| davon Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 7% | € 10.582,59 |

Es war daher der Berufung insofern Folge zu geben als die Haftungsinanspruchnahme der Bw. für den Erwerb von Todes wegen durch Herrn ERBE2 und durch Herrn ERBE1 auf jeweils € 10.582,59 reduziert wird.

4.4. Zur Ermessensentscheidung

Die Inanspruchnahme des Haftenden liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 23.4.1992, 90/16/0196 und VwGH 24.10.1995, 94/14/0049).

Auf Grund des § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), 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.

Auch wenn das Finanzamt im angefochtenen Bescheid die Ermessensübung nicht begründete, so wird der angefochtene Bescheid dadurch nicht rechtswidrig. Begründungsmängel, die dem erstinstanzlichen Bescheid anhaften, können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (vgl. VwGH 17.2.1994, 93/16/0117 zur Sanierung durch Berufungsentscheidung der Abgabenbehörde 2. Instanz und VwGH 23.9.1982, 81/15/0091 zur Sanierung durch Berufungsvorentscheidung).

Das Ermessen ist bei der Erbenhaftung des § 13 Abs. 2 ErbStG im Sinne einer Nachrangigkeit der Haftungsinanspruchnahme zu üben. Es ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Erben als Haftenden, dass die Einbringlichkeit der Abgaben beim Eigenschuldner gefährdet oder wesentlich erschwert ist (siehe auch Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 15a zu § 13 ErbStG mit weiteren Judikaturverweisen). Eine ermessenswidrige Inanspruchnahme des Haftenden wird vor allem dann vorliegen, wenn die Abgabenschuld vom Eigenschuldner ohne Gefährdung und ohne Schwierigkeiten rasch eingebracht werden kann (vgl. Ritz, Ermessen bei der Erbenhaftung gemäß § 13 Abs. 2 ErbStG, ÖStZ 7/1991, S. 94). In aller Regel hat daher vom Finanzamt zunächst eine Abgabenfestsetzung gegenüber dem Schuldner der Erbschaftsteuer zu erfolgen und hat das Finanzamt zu versuchen, die Erbschaftssteuer durch geeignete Einbringungsmaßnahmen beim Schuldner zu vollstrecken.

Aus den Schriftsätzen der Bw. ergibt sich allerdings im vorliegenden Fall, dass die beiden erblichen Söhne im Zeitpunkt der Erlassung des Haftungsbescheides über kein Vermögen im

Inland verfügten, auf das das Finanzamt ohne Schwierigkeiten zugreifen hätte können. Durch das Nachlegat verfügten die beiden erbliche Söhne lediglich über eine Anwartschaft. Zu der von der Bw. angeregten Pfändung des anteiligen Erlöses aus dem Verkauf der erblichen Liegenschaft in X-Österreich ist zu bemerken, dass die Bw. selbst vorbrachte, dass die beiden erbl. Söhne danach trachteten, dem Zugriff durch die österreichischen Steuerbehörde zu entgehen und deshalb die Zustimmung zum Verkauf der erbl. Liegenschaft verweigerten. Die Zustimmung zum Verkauf bedurfte noch weiterer Gerichtsverfahren gegen die in Australien ansässigen Miterben und ergibt sich aus der durchgeführten Grundbuchsabfrage, dass der Verkauf der Liegenschaft letztendlich erst im Jahr 2009 abgewickelt werden konnte. Es wird daher davon ausgegangen dass die Einbringlichkeit der Abgaben bei den Erstschuldnern zumindest wesentlich erschwert war. Die Haftungsinanspruchnahme der Bw. ist daher ermessenskonform.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Oktober 2010