

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des K., Polen, vertreten durch D, gegen den Bescheid des Finanzamtes A 8. Oktober 2002, Erf.Nr. -, St.Nr. --, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Erbschaftssteuer wird abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird gemäß §8 Abs.1 ErbStG 1955 mit 2% von Euro 4.172,00, das sind Euro 83,44 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Am 15. Juni 2001 ist der polnische Staatsbürger mit Hauptwohnsitz in Wien, F, verstorben. Mit dem gegenständlichen Bescheid wurde hinsichtlich des Berufungswerbers (Bw.) Erbschaftssteuer in Höhe von Euro 84,59 festgesetzt.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Eingewendet wurde, dass für das gleiche Vermögen in Polen bereits Erbschaftssteuer festgesetzt und auch entrichtet worden sei. Gegenständlicher Bescheid sei daher ersatzlos aufzuheben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2003 zog das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die im Ausland entrichtete Erbschaftssteuer als Nachlasspassivum von der Bemessungsgrundlage ab und setzte die Steuer mit Euro 83,44 fest.

Im dagegen eingebrachten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz begeht der Bw. die ausländische Steuer von der in Österreich zu entrichtenden Steuer abzuziehen und nicht lediglich die Bemessungsgrundlage um die ausländische Steuer zu vermindern. Jene Erbschaftssteuer, die er in Polen bezahlt habe, umfasse dieselbe inhaltliche Bemessungsgrundlage, sodass hier nicht die tatsächlich durchgeführte Zahllast auf die Bemessungsgrundlage, sondern auf die letztendlich zu berechnende Erbschaftssteuer anzurechnen sei.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß §1 Abs.1 Z1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegt der Erwerb von Todes wegen der Erbschaftssteuer.

Gemäß §2 Abs.1 Z1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gem. §6 Abs.1 Z1 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 Inländer ist (unbeschränkte Steuerpflicht).

Gemäß §6 Abs.2 ErbStG gelten als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes auch Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Aus den Anknüpfungsmerkmalen der Steuerpflicht ergibt sich, dass ein und derselbe Erwerb in zwei oder mehreren Staaten einer Besteuerung vom Erbanfall oder vom Nachlass unterliegen kann. Eine solche mehrfache Abgabenbelastung eines Erwerbers bzw. eines Nachlasses kann durch folgende Möglichkeiten vermieden oder doch zumindest gemildert werden:

1. Nach §6 Abs.3 Satz1 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.

### **Zur Anrechnung der im Ausland bezahlten Steuer auf die inländische Steuer:**

§6 Abs.3 ErbStG lautet:

*"Soweit die Steuerpflicht im Ausland befindliche Grundstücke, Sachen, Forderungen gegen ausländische Schuldner oder Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist, betrifft, ist auf Antrag die von dem ausländischen Staat aus Anlass des Erbfalles erhobene Steuer bei Berechnung der Erbschaftssteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Inwieweit stattdessen bei Gewährung der Gegenseitigkeit eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer erfolgt, bestimmt das Bundesministerium für Finanzen."*

Im zweiten Satz des §6 Abs.3 ErbStG ist für das Bundesministerium für Finanzen (richtig den Bundesminister für Finanzen als Behördenträger, VwGH 8.9.1983, 82/15/0089, 8.3.1990, 89/16/0012) eine Ermächtigung enthalten, eine Anrechnung der ausländischen Erbschaftssteuer oder Nachlasssteuer auf die inländische Steuer anzurufen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, §6 Rz27, VwGH 8.3.1990, 89/16/0012).

Dorazil-Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kommentar, schreiben zu §6 unter Punkt 9.4.:

*"An Stelle der eben geschilderten Maßnahme (Anm.: Abzug einer ausländischen Steuer als Nachlassverbindlichkeit) kann nach Bestimmung des BMF (des Bundesministers) iS einer weiteren Milderungsmaßnahme bei Doppelbesteuerungen u. bei Vorliegen der Gegenseitigkeit mit dem Staat, in dem sich das betreffende Vermögen befindet, aber auch eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer erfolgen (arg.: "statt dessen" im zweiten Satz des Abs.3). Die Anrechnung findet ebenfalls nur auf Antrag des Steuerschuldners statt. Von Amts wegen schreitet die Abgabenbehörde nicht ein... Die Erlassung eines Bescheides nach Abs.3 fällt stets in die Zuständigkeit des Bundesministers für Finanzen als Behördenträger (VwGH 8.9.1983, 82/15/0089 Slg 5799F u 8.3.1990, 89/16/0012)."*

Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, schreibt dazu:

*"Für die Entscheidung über einen individuellen Antrag auf Anrechnung der ausländischen Steuer ist lediglich der Bundesminister für Finanzen zuständig. Hingegen ist das Finanzamt zu einer Entscheidung über einen auf §6 Abs.3 letzter Satz ErbStG gestützten Antrag auf Anrechnung der ausländischen Steuer nicht zuständig."*

Unabhängig davon ist §48 BAO zu betrachten:

*"Das Bundesministerium für Finanzen kann bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen."*

Die Anwendung des §48 BAO kommt in Betracht, wenn und soweit die dort vorgesehene Begünstigung entweder zur Ausgleichung der in- u ausländischen Besteuerung (erster Tatbestand) oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung (zweiter Tatbestand) erforderlich ist. In diesem Sinne kann das Bundesministerium für Finanzen anordnen, dass 1. bestimmte steuerbare Erwerbe ganz oder teilweise aus der Steuerpflicht auszuscheiden sind (dh. anordnen, dass sie nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden) oder 2. ausländische, auf einen solchen Erwerb entfallende gleiche oder gleichartige Abgaben (zB Erbanfall- oder Nachlasssteuer) ganz oder teilweise auf die inländische Steuer anzurechnen sind. Eine solche Ausgleichung kommt in Frage, wenn eine Doppelbesteuerung im Inland und im Ausland für ein und denselben Erwerbsvorgang in Betracht kommt und erfolgt. Eine Maßnahme nach §48 BAO kann nur der Bundesminister für Finanzen treffen. Sie erfolgt einerseits in individuellen Fällen mittels Bescheid, andererseits aber auch durch Verordnung, wenn sich die Maßnahme zu Gunsten eines nach allgemeinen Merkmalen bestimmten Adressatenkreises auswirken soll. Für eine individuelle "Anordnung" gemäß §48 BAO wird ein Ansuchen bzw. ein Antrag bzw. ein Begehren vorausgesetzt, womit die Erlassung eines Bescheides mit privilegierendem Charakter bzw. eines Begünstigungsbescheides angestrebt wird. Solange der Bundesminister für Finanzen einen entsprechenden Verwaltungsakt nicht gesetzt hat, haben die Abgabenbehörden die Steuer (nur) den allgemeinen Vorschriften entsprechend festzusetzen. Im Übrigen werden Entlastungsmaßnahmen nach §48 BAO im Allgemeinen nur zu Gunsten von in Österreich ansässigen Personen erteilt. Doppelbesteuerungen, die bei Steuerausländern eintreten, müssen daher im Allgemeinen vom Heimatstaat dieser Steuerausländer beseitigt werden (vgl. Dorazil-Taucher, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Kommentar, §6 12. und Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, §6 Rz47f, samt Judikaturhinweisen).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 8.3.1990, 89/16/0012, festgestellt, *dass die Ausübung der im §48 BAO dem Bundesminister für Finanzen eingeräumten Ermächtigung entweder bei Vorliegen eines auf individuelle behördliche Maßnahmen gerichteten Ansuchens durch Bescheid erfolgt oder*

- bei einer nach allgemeinen Merkmalen umschriebenen Personenmehrheit
- durch Verordnung. Nichts anderes könne auch für §6 Abs.3 letzter Satz ErbStG gelten, zumal das Wort "anordnen" im § 48 BAO inhaltlich dem Wort "bestimmt" im §6 Abs.3 letzter Satz ErbStG entspräche. Auch die Erlassung eines entsprechenden Bescheides falle daher stets in die Zuständigkeit des Bundesministers für Finanzen als Behördenträger (VwGH, samt Judikaturhinweisen).

### **Zum Doppelbesteuerungsabkommen:**

Im Hinblick auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer besteht mit Polen kein Doppelbesteuerungsabkommen.

**Abzug der im Ausland entrichteten Erbschaftssteuer von der Bemessungsgrundlage:**

Einerseits wurden keine Anträge nach ob zitierten Normen gestellt, andererseits ist zur Entscheidung über individuelle Anträge auf Anrechnung der ausländischen Steuer lediglich der Minister und nicht das Finanzamt zuständig (VwGH 8.3.1990, 89/16/0012).

Das Finanzamt hat dementsprechend im Zuge des Berufungsverfahrens die im Ausland entrichtete Erbschaftssteuer gemäß §6 Abs.3 1. Satz ErbStG als Nachlassverbindlichkeit von der Bemessungsgrundlage der inländischen Erbschaftssteuer abgezogen. Eine andere Möglichkeit stand dem Finanzamt im Bemessungsverfahren auch nicht offen.

Dem Berufungsbegehren konnte daher nur teilweise entsprochen werden. Die Berechnung ist der Berufungsvorentscheidung vom 4. September 2003 zu entnehmen.

Wien, am 10. März 2006