



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 20

GZ. RV/2951-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau U.R., P., vertreten durch Herrn M.G., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 3. Juni 2008 betreffend Bescheid gemäß § 92 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Von Herrn M=M.G. wurde am 1. März 2005 für Frau U.R., der Berufungserberin, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekannt gegeben, dass sie von ihren in Deutschland ansässigen Eltern mit 1. Dezember 2004 jeweils einen Barbetrag von € 460.000,- überwiesen bekommen hat. Gleichzeitig wurde bekannt gegeben, dass Vorschenkungen stattgefunden haben, für welche vom Bundesministerium für Finanzen einem Antrag nach § 48 BAO stattgegeben worden ist. Dieser Eingabe wurde der beim Bundesministerium für Finanzen für die nunmehrige Schenkung eingebrachte Antrag nach § 48 BAO, die Doppelbesteuerung im Bereich der Schenkungssteuer (Erbschaftssteuer) durch Anrechnung der deutschen auf die österreichische Steuer zu vermeiden, beigelegt.

Vorgelegt wurden die Bescheide des Finanzamtes xy jeweils vom 1. April 2005. Nach diesen Bescheiden betrug die Schenkungssteuer für den Erwerb vom Vater € 63.859,-- und die Schenkungssteuer für den Erwerb von der Mutter € 75.402,--. Bei der Berechnung dieser Schenkungssteuern wurden jeweils die Vorschenkungen berücksichtigt. Einer Anlage zu diesen Bescheiden ist zu entnehmen:

„In folgendem Umfang wurde von der eingereichten Schenkungssteuererklärung abgewichen:

*Die Steuer laut des Bescheides des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, Wien III vom 25.08.1999 wurde nicht angerechnet. Aus den vorliegenden Unterlagen geht hervor, dass die deutsche Schenkungssteuer im Rahmen der Festsetzung in Österreich bereits angerechnet wurde.*

*Ferner weise ich auf folgendes hin: Folgt dem Erwerb, bei dem es zu einer Anrechnung nach § 21 Abs. 1 ErbStG kommt, ein weiterer Erwerb nach, der unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 ErbStG mit dem früheren Erwerb zusammenzurechnen ist, stellt sich die Frage, welche Steuer für den früheren Erwerb von der Steuer für den Gesamterwerb nach § 14 Abs. 1 Satz 2 und 3 ErbStG abzuziehen ist. Dem Zweck des § 21 ErbStG kann nur in der Weise Rechnung getragen werden, dass im Rahmen der Zusammenrechnung der Steuerbetrag für den Vorerwerb abgezogen wird, der sich ohne Anrechnung der ausländischen Steuer ergibt (vgl. Rz 25 zu § 21 ErbStG „Moench“).“*

Das Bundesministerium für Finanzen hat mit Bescheid vom 7. März 2007 angeordnet:

*„Bei der Besteuerung des Erwerbs unter Lebenden von Eltern ist hinsichtlich der im Antrag näher bezeichneten Vermögenswerte (Barschenkung) die von Deutschland von diesem Erwerbsvorgang erhobene Schenkungssteuer auf die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer anzurechnen.*

*Die ausländische Steuer ist aber nur insoweit anzurechnen, als sie auf Vermögenswerte entfällt, die sich zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in diesem anderen Staat befunden haben. Der dabei anzurechnende Betrag darf den Teil der vor der Anrechnung ermittelten inländischen Steuer nicht übersteigen, der auf die in diesem anderen Staat besteuerten Vermögenswerte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Der Nachweis über diese Besteuerung ist den für die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zuständigen Abgabenbehörden zu erbringen.*

*Angesichts dieser Ausnahmebehandlung ist der Abzug der betreffenden ausländischen Schenkungssteuer als Verbindlichkeit ausgeschlossen.“*

Nachdem mit Eingabe vom 10. Jänner 2008 um eine schenkungssteuerliche Erledigung ersucht wurde, hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien der Berufungswerberin am 21. Jänner 2008 mitgeteilt, dass sich unter Berücksichtigung der ausländischen Schenkungssteuer im Inland keine Schenkungssteuervorschreibung ergibt.

Am 21. April 2008 wurde von der Berufungswerberin der Antrag gestellt, betreffend der gemeldeten Schenkung von ihren Eltern vom 1. Dezember 2004 gemäß § 92 BAO einen Bescheid zu erlassen, „*in dem die bezughabende Schenkungssteuer und die darauf gem. § 48 angerechnete ausländische-deutsche Schenkungssteuer (Bescheid des Bundesministeriums für Finanzamt am 07.03.2007), GZ. x/x) insbesondere festgestellt werden.*“

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde am 3. Juni 2008 ein Bescheid betreffend Schenkung vom 1. Dezember 2004 von Eltern von jeweils € 460.000,00 erlassen. In diesem wird festgehalten, dass für die im Betreff angeführte Schenkung eine Schenkungssteuer nicht festgesetzt wird. Die Begründung dieses Bescheides lautet:

*„Aufgrund der vom Bundesministerium für Finanzen lt. Bescheid vom 07.03.2007. GZ. x/x verfügten Anrechnung der deutschen Schenkungssteuer auf die österreichische Schenkungssteuer ergibt sich in Österreich für die im Betreff angeführte Schenkung keine Steuerfestsetzung.“*

Die gegen diesen Bescheid eingebaute Berufung wurde wie folgt begründet:

*„Gemäß §11 ErbStG sind Zuwendungen, die innerhalb von zehn Jahren von denselben Personen anfallen, zusammenzurechnen.*

*Bekanntlich hat meine Mandantschaft bereits 1997 (Erfassungsnummer: 1/2) von ihren beiden Eltern Eltern eine Schenkung bekommen. Aufgrund der unterschiedlichen Freibeträge in Österreich und in Deutschland war eine Erbschaftssteuer in Deutschland aufgrund des Schenkungsbetrages nicht festzusetzen (Freibetrag); in Österreich ergab sich eine entsprechende Schenkungsbesteuerung. Diese genannten Erwerbe aus dem Jahre 1997 sind mit den Erwerben aus dem Jahre 2004 zusammenzurechnen und, ist wie im §11 ErbStG vorgesehen die Steuer vom Gesamtbetrag und allen Zuwendungen zusammenzurechnen. Von dem daraus sich ergebenden Steuerbetrag nach österreichischem Recht ist die von dem Gesamtbetrag insgesamt in Deutschland entrichtete Erbschaftssteuerbetrag gemäß §48 BAO anzurechnen. Daraus ergibt sich, dass die nunmehr in Deutschland aufgrund des Schenkungsvorganges aus dem Jahre 2004 vorgeschriebene und bezahlte Erbschaftsstssteuer auf die in Österreich insgesamt für beide Schenkungsvorgänge zu errechnende Schenkungssteuer anzurechnen ist. Die bei den früheren Erwerben im Jahr 1997 vorgeschriebene österreichische Schenkungssteuer ist daher aufgrund der für die Schenkung 2005 vorgeschriebenen deutschen Erbschaftssteuer gemäß §48 BAO zu berichtigen bzw. gutzuschreiben.*

*Im übrigen erlaube ich mir darauf hinzuweisen, dass eine Nichtanrechnung der 2005 bezahlten und festgesetzten deutschen Schenkungssteuer auf die in Österreich 1997 beim Ersterwerb festgesetzte und bezahlte österreichische Schenkungssteuer ein gemeinschaftswidriges Ergebnis mit sich brächte und den EU- Grundfreiheiten widersprechen würde.“*

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und gelten als solche Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkten kommt. Das bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Überweisung, also am 1. Dezember 2004, entstanden ist.

Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung (andere in diesem Gesetz enthaltene Bestimmungen kommen hier nicht in Frage) der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Im § 18 ErbStG wird für alle nach diesem Gesetz steuerpflichtigen Erwerbe der Zeitpunkt bestimmt, zu welchem die Ermittlung des Wertes des Erwerbes zu erfolgen hat.

Diese Wertermittlung umfasst die umfangmäßige und die rechnerische Feststellung der Bemessungsgrundlage auf Grund des nach § 19 ErbStG jeweils in Betracht kommenden Wertmaßstabes.

Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt das Stichtagsprinzip. Die Bewertung des erworbenen Vermögens erfolgt grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Der Stichtag, auf den die Wertermittlung vorzunehmen ist, richtet sich also nach den Vorschriften des § 12 ErbStG, da dort der Zeitpunkt festgelegt wird, in dem die Steuerschuld entsteht. Da zufolge § 20 ErbStG als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, ist der Stichtag auch für den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung.

Durch § 11 Abs. 1 ErbStG werden im Ergebnis alle Erwerbe, die jemandem innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallen, in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Werte zugerechnet werden (vgl. VwGH 17. 3. 1986, 84/15/0048). Durch die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe wird die Rechtskraft früherer Abgabenbescheide nicht berührt. Die Vorschrift ändert nichts daran, dass die einzelnen Erwerbe als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer unterliegen, sie trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den jeweils letzten Erwerb innerhalb dieses Zehnjahreszeitraumes festzusetzen ist. Die einzelnen Erwerbe unterliegen als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer.

Auf Grund des im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer geltenden Stichtagsprinzips kann eine spätere Schenkung keinen Einfluss auf die Berechnung der früheren Schenkungen ausüben (zum Stichtag der früheren Schenkung ist die spätere Schenkung noch nicht vorhanden und kann daher die Berechnung für diese nicht beeinflussen). Die Berechnung der Steuer für eine frühere Schenkung wird durch eine später erfolgte Schenkung nicht beeinflusst, da jeder einzelne Erwerb als selbständig steuerpflichtiger Vorgang jeweils für sich der Steuer unterliegt. Die Schenkungssteuerbescheide des Finanzamtes xy vom 1. April 2005 betreffen die gegenständlichen Schenkungen und nicht jene Schenkungen vom April 1997. Für die Schenkungen vom April 1997 wurde vom Finanzamt xy die Schenkungssteuer jeweils mit Bescheiden vom 13. Februar 1998 vorgeschrieben.

Nach § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen 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.

Eine Ausnahmeregelung nach § 48 BAO kann, wie der klare Gesetzeswortlaut zeigt, nur das Bundesministerium für Finanzen (richtig wäre: Der Bundesminister für Finanzen) treffen. Mit Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 7. März 2007 wurde angeordnet, dass hinsichtlich der im Antrag näher bezeichneten Vermögenswerte (Barschenkung) die von Deutschland von diesem Erwerbsvorgang erhobene Schenkungssteuer auf die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer anzurechnen ist.

Gegenstand dieses Verfahrens sind die Schenkungen der Eltern vom 1. Dezember 2004. Vom Finanzamt xy wurde mit den Schenkungssteuerbescheiden jeweils vom 1. April 2005 die Steuer für die Schenkungen vom 1. Dezember 2004 vorgeschrieben (für die Schenkungen vom April 1997 wurde vom Finanzamt xy die Steuer mit den Schenkungssteuerbescheiden vom 13. Februar 1998 vorgeschrieben). Wie bereits oben erwähnt, unterliegt auch bei einer Zusammenrechnung jeder einzelne Erwerb als selbständig steuerpflichtiger Vorgang für sich der Steuer. Durch die Anrechnung der für die gegenständliche Schenkung in Deutschland vorgeschriebenen Schenkungssteuer kommt es in Österreich für diese Schenkungen der Eltern vom 1. Dezember 2004 zu keiner Vorschreibung einer Schenkungssteuer. Die Anrechnung der ausländischen Steuer kann nur in Höhe der im Inland ermittelten Steuer erfolgen und auf keinen Fall zu einem Guthaben führen.

Außerdem hat das Bundesministerium für Finanzen mit dem Bescheid vom 7. März 2007 angeordnet, dass die ausländische Steuer aber nur insoweit anzurechnen ist, als sie auf Vermögenswerte entfällt, die sich zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in diesem anderen Staat befunden haben. Zeitpunkt des Erwerbsvorganges war im gegenständlichen Fall eindeutig der 1. Dezember 2004. Eine Anrechnung hat nach diesem Bescheid daher nur für jenes Vermögen zu erfolgen, welches sich zu diesem Zeitpunkt in dem anderen Staat befunden hat, also von den Eltern mit 1. Dezember 2004 an die Berufungswerberin überwiesen wurde. Eine Anrechnung auf Vermögen, das sich zu diesem Zeitpunkt nicht im anderen Staat befunden hat, wurde vom Bundesministerium für Finanzen nicht angeordnet.

Zum ergänzenden Begehr auf mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ist zunächst auszuführen, dass die Entscheidung über Berufungen gemäß § 282 Abs. 1 BAO grundsätzlich dem Referenten obliegt. Die Zuständigkeit des Berufungssenates besteht (ausnahmsweise) nur dann, wenn die antragsberechtigte Partei die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt, oder wenn der Referent eine derartige Entscheidung verlangt.

Mangels gültiger Antragstellung kommt daher im vorliegenden Fall eine Senatszuständigkeit nicht in Betracht.

Zufolge § 284 Abs. 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung über eine Berufung stattzufinden, wenn dies in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird, oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält.

In der Berufung vom 9. September 2008 wurde ein derartiger Antrag nicht gestellt. Die nachträgliche Antragstellung vom 2. März 2009 auf Entscheidung durch den gesamten Senat des UFS im Rahmen einer mündlichen Berufungsverhandlung kann nicht zu dem erstrebten Erfolg führen, da der Antrag in der Berufung oder im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen ist (§ 284 BAO). Anträge, die erst in einem ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (Ritz, BAO-Handbuch, zu § 284 BAO, VwGH 23. 4. 2001, 96/14/0091).

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Mai 2009