



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 20

GZ. RV/1279-W/07,

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der K, gegen die Bescheide des Finanzamtes A, Steuernummer,

1. vom 17. Jänner 2006 betreffend die Abweisung eines Antrages nach §295a BAO
  2. vom 27. Februar 2007 betreffend die Abweisung eines Antrages nach §32 ErbStG 1955 entschieden:
    1. Die Berufung betreffend §295a BAO wird als unbegründet abgewiesen.
    2. Der Berufung betreffend §32 ErbStG wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß §289 Abs.2 BAO abgeändert wie folgt:
- Die Erbschaftssteuer wird mit 213.698,83 Euro festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

H ist am 17. April 1999 in Wien verstorben. Die Erblasserin war amerikanische Staatsbürgerin. Im Zuge des österreichischen Erbschaftssteuerverfahrens wurde das Verfahren bereits einmal wieder aufgenommen und der Wert des ausländischen Vermögens berichtigt. Mit Schreiben vom 14. November 2002 wurde beim Finanzamt A. das Ersuchen gestellt, das Verfahren von Amts wegen wieder aufzunehmen. Nach Beendigung des österreichischen Verlassenschaftsverfahrens sei in den USA ebenfalls ein Verlassenschaftsverfahren durchgeführt worden. Im Zuge dieses amerikanischen Verlassenschaftsverfahrens seien Kosten angefallen, die bei Bemessung der österreichischen Erbschaftssteuer nicht berücksichtigt worden seien.

Mit Bescheid vom 12. Dezember 2002 wurde das "Ansuchen um Wiederaufnahme des Erbschaftssteuerverfahrens" abgewiesen. Der Bescheid wurde in zweiter Instanz mit Entscheidung des UFS vom 17.9.2004, RV/1313-W/03, aufgehoben.

Mit Schreiben vom 30. Dezember 2005, beim Finanzamt eingelangt am 4. Jänner 2006, wurde der Antrag gemäß §295a BAO gestellt, die zusätzlichen Verfahrenskosten in Höhe von € 54.719,25 zu berücksichtigen. Mit Bescheid vom 17. Jänner 2006 wurde dieser Antrag abgewiesen. Fristgerecht wurde Berufung eingebracht, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Februar 2007 als unbegründet abgewiesen wurde.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2006, beim Finanzamt eingelangt am 22. Februar 2006, wurde der Antrag gestellt, den Erbschaftssteuerbescheid vom 13. Juli 2001 gemäß §32 ErbStG zu berichtigen. Mit Bescheid vom 27. Februar 2007 wurde dieser Antrag abgewiesen.

Hinsichtlich der Abweisung des Antrages gemäß §295a BAO wurde Vorlageantrag eingebracht, hinsichtlich der Abweisung des Antrages gemäß §32 ErbStG wurde Berufung eingebracht. Beide Rechtsmittel betreffen die Anerkennung von Verlassenschaftspassiven im US-amerikanischen Erbschaftssteuerverfahren.

Das Finanzamt A vertritt die Auffassung, Österreich versteuere auf Grund des Wohnsitzes der Verstorbenen gemäß Art. 5 und 7 des DBA mit den USA das gesamte in Österreich und den USA gelegene Vermögen. Gemäß Art. 9 DBA würden die USA dadurch jedoch nicht gehindert, zusätzlich auch in den USA Vermögensübertragungen ihrer Staatsbürger einer Besteuerung nach ihrem Recht zu unterziehen, als wenn das DBA nicht in Kraft getreten wäre. Es erfolge jedoch eine Anrechnung der österreichischen Erbschaftssteuer. In diesem Zusammenhang angefallene Kosten zur Regelung des Nachlasses könnten im österreichischen Erbschaftssteuerbemessungsverfahren gem. §20 ErbStG keine Berücksichtigung finden, da sie durch diese zusätzliche Besteuerungsmöglichkeit der USA nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen würden. Ein Abzug könne nur im amerikanischen Besteuerungsverfahren erfolgen. Weiters führt das Finanzamt aus, dass es sich bei den geltend gemachten Kosten überwiegend um Kosten handle, die mit der Vertretung im amerikanischen Erbschaftssteuerverfahren durch die Beauftragung des Rechtsanwaltes entstanden seien und um die Kosten des Nachlassverwalters. Unter §20 Abs.4 Z3 ErbStG seien jene Kosten zu verstehen, die aufgewendet werden müssten, um den Erben in den Besitz der ihm letztwillig zugesetzten oder kraft Gesetzes von Todes wegen zufallenden Vermögensgegenstände zu setzen. Mit Beschluss vom 2.3.2000 des BG X sei die Berufungswerberin (Bw) in den rechtlichen Besitz dieses Depots gelangt. Die Kosten auf

Grund der Vertretung im Erbschaftssteuerverfahren, Verwaltungskosten oder Kosten der Nachlassverwertung seien bereits Kosten des Erben und stellten somit keine Abzugspost gemäß §20 ErbStG dar.

Im Zuge der h.o. Ermittlungen hat der steuerliche Vertreter der Bw einen umfangreichen Schriftsatz samt Unterlagen eingereicht, woraus sich folgendes ergibt:

- die Verstorbene war Eigentümerin eines umfangreichen Wertpapiervermögens, welches auf einem Depot bei der Y. verwahrt wurde
- nach dem Tode von Frau H. wurde die Y. vom zuständigen Gericht zum Testamentsvollstrecker und Nachlassverwalter eingesetzt
- die Y. war allein verfügberechtigt über das US-Nachlassvermögen, sodass die Erbinnen keinen Zugriff darauf hatten
- die Y. ließ die Nachlassverwaltungstätigkeit vorwiegend durch ihren bevollmächtigten Rechtsanwalt, die Rechtsanwaltssozietät B ausführen
- von dieser wurde auch der Antrag beim zuständigen Gericht eingebracht; er enthielt den Bericht über die Nachlassverwaltung die Schlussabrechnung samt Antrag auf Genehmigung der Entlohnung des Nachlassverwalters sowie den Antrag auf Zustimmung des Gerichts zur abschließenden Verteilung des US-Nachlassvermögens auf die Erben
- hinsichtlich der gestellten Anträge erging vom zuständigen Gericht am 19.9.2002 ein Beschluss, wonach folgende Beträge als Entlohnung des Nachlassverwalters festgesetzt wurden:
  - a) USD 24.997,40 zahlbar an Y. als gesetzliche Entlohnung für die dem ruhenden Nachlass gegenüber erbrachten Tätigkeiten
  - b) USD 27.713,12 zahlbar an B als Entlohnung für gesetzliche Dienstleistungen der Anwälte des Nachlassverwalters, die dem Nachlass gegenüber erbracht wurden;
  - c) USD 40.488,75 zahlbar an B als Entlohnung für außerordentliche Dienstleistungen der Anwälte des Nachlassverwalters;

- der Nachlassverwalter wurde vom Gericht angewiesen, diese Beträge direkt aus dem Nachlassvermögen zu begleichen

Laut Beschluss wurde u. a. die Schlussrechnung des Nachlassverwalters genehmigt und dieser angewiesen, die angeführten Beträge aus dem Nachlassvermögen zu überweisen. Der Nachlassverwalter wurde angewiesen, das übrige Nachlassvermögen an die beiden Erbinnen zu verteilen, weiters die Überweisungen nach Durchführung nachzuweisen, damit er danach vom Gericht seines Amtes enthoben werden könne.

Die Erbinnen hatten vor Abwicklung durch den Nachlassverwalter keinerlei Zugriff auf das Vermögen.

Die Bw wendet ein, aus den Unterlagen und der oben zusammengefassten Entwicklung ergebe sich, dass auch die an die Rechtsanwaltssozietät B bezahlten Beträge direkte gerichtliche Kosten der Sicherung und Regelung des Nachlasses im Sinne des §20 Abs.4 Z3 ErbStG gewesen seien.

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

#### **1. Zum Antrag nach §295a BAO**

Ein Bescheid kann gemäß § 295a BAO auf Antrag der Partei (§78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Die Bw erblickt ein solches rückwirkendes Ereignis im Entstehen zusätzlicher Verfahrenskosten, die bei Festsetzung der Erbschaftssteuer noch nicht berücksichtigt werden konnten.

Gemäß §32 ErbStG hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, bis zum Ablauf von fünf Jahren seit der Veranlagung die Berücksichtigung abzugsfähiger Verbindlichkeiten, welche ihm unbekannt waren, zu beantragen.

Auf Grund der spezielleren Bestimmung im Erbschaftssteuergesetz liegen die Voraussetzungen gemäß § 295a BAO nicht vor.

#### **2. Zum Antrag nach §32 ErbStG**

§32 ErbStG lautet: "Sind bei der Erteilung des Steuerbescheides abzugsfähige Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt worden, weil sie dem Steuerpflichtigen unbekannt waren, so kann er bis zum Ablauf von fünf Jahren seit der Veranlagung die Berichtigung des Steuerbescheides beantragen."

Berichtigungen nach §32 ErbStG sind auch nach dem 31. Juli 2008 möglich, weil die Berichtigung einen Sachverhalt betrifft, für den die Steuerschuld vor dem 1. August 2008 entstanden ist.

Ausschließlicher Zweck des §32 ErbStG ist es, die durch die bisher unbekannten Verbindlichkeiten verursachten Härten zu beseitigen, keinesfalls aber das Veranlagungsverfahren nochmals zur Gänze aufzurollen. Die etwa bereits eingetretene Rechtskraft eines Abgabenbescheides selbst wird also in einem Verfahren nach §32 ErbStG nur zum Teil beseitigt. Das Berichtigungsverfahren beschränkt sich ausschließlich auf die Frage der Abzugsfähigkeit von zur Zeit der Erlassung des Steuerbescheides nicht berücksichtigten Verbindlichkeiten.

Der Bescheid in seiner berichtigten Form wurde am 13. Juli 2001 erlassen. Der Antrag gemäß §32 ErbStG vom 20. Februar 2006 ist am 22. Februar 2006 im Finanzamt eingelangt. Der Antrag ist daher rechtzeitig.

### 3. Zur Abzugsfähigkeit

Zwischen der Republik Österreich und den Vereinigten Staaten von Amerika besteht ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BGBl. 269/1983).

Österreich hat auf Grund des Wohnsitzes des Erblassers gemäß Artikel 5 und 7 des Abkommens das gesamte Weltvermögen besteuert. Gemäß Artikel 9 des Abkommens werden die Vereinigten Staaten durch die Bestimmungen dieses Abkommens nicht daran gehindert, Vermögensübertragungen sowie angenommene Vermögensübertragungen ihrer Staatsbürger nach ihrem Recht so zu besteuern, als ob das Abkommen nicht in Kraft getreten wäre.

Da die österreichische Erbschaftssteuer die amerikanische Erbschaftssteuer überstieg, wurde in den USA keine Steuer entrichtet. Dadurch konnten auch die im Zuge der Verlassenschaft in den USA angefallenen Kosten bei der Erbschaftssteuer nicht in Abzug gebracht werden.

Da in Österreich das Weltvermögen besteuert wurde, ist dem Argument, die im Zusammenhang mit dem US-amerikanischen Verfahren in diesem Zusammenhang angefallene Kosten zur Regelung des Nachlasses könnten im österreichischen Erbschaftssteuerbemessungsverfahren gem. §20 ErbStG keine Berücksichtigung finden, da sie durch diese zusätzliche Besteuerungsmöglichkeit der USA nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen würden, der Boden entzogen.

Zur Argumentation, die beantragten Kosten stellten keine Abzugspost gemäß §20 ErbStG dar ist folgendes zu sagen:

In seinem Erkenntnis vom 30. August 1995, 95/16/0172, 0173 zu §20 ErbStG hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass sich im Zusammenhang aus §20 Abs.1 Satz 1, §20 Abs.4 bis § 20 Abs. 6 und §20 Abs. 8 ErbStG ergibt, dass nach dem die Erbschaftssteuer beherrschenden Bereicherungsprinzip, nur der dem Erben verbleibende Reinerwerb der Steuer unterliegt. Schulden und Lasten, die den Erwerb schmälern, sind grundsätzlich in Abzug zu bringen.

Gemäß §20 Abs.4 Z3 ErbStG 1955 sind von dem Erwerbe insbesondere die Kosten der Eröffnung einer letztwilligen Verfügung des Erblassers, die gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten der Regelung des Nachlasses, die Kosten der gerichtlichen Sicherung des Nachlasses, einer Nachlasspflegschaft, des Aufgebotes der Nachlassgläubiger und der Inventarerrichtung abzuziehen.

In bürgerlich rechtlicher Sicht zählen zu den Nachlassverbindlichkeiten die Erblasserschulden, die Erbfallsschulden und die Erbgangsschulden. Erbgangsschulden sind die Verbindlichkeiten, die durch die gerichtliche Abhandlungspflege entstehen.

Zu den Kosten der Verlassenschaftsabhandlung gehören alle Kosten, die mit dem Verlassenschaftsverfahren im Zusammenhang stehen, beginnend mit der Betrauung des Gerichtskommissärs, der Testamentseröffnung, der Feststellung der Erben und des Nachlasses und dessen Bewertung wie überhaupt aller Aufwand, der erforderlich ist, damit der Erbe in den Besitz des ihm zugefallenen Vermögens gelangt (BFH 11. I. 1961 II 155/59 BStBI III 102). Im Großen und Ganzen sind unter Kosten "der Regelung des Nachlasses" alle Kosten zu verstehen, die der Übergang des Vermögens vom Erblasser auf den Erben hervorruft (VwGH 17. 4. 1961, 744/60 Slg 2420F).

Unter diese Kosten fallen aber nur jene, die der tatsächlichen und rechtlichen Feststellung der Person des Erben sowie der hinterlassenen Vermögenswerte dienen, ferner jene, die aufgewendet werden müssen, um den Erben in den Besitz der ihm letztwillig zugedachten oder kraft Gesetzes von Todes wegen anfallenden Vermögensgegenstände zu setzen. Darunter fallen nicht jene neu entstandenen Kosten, die dem Erben nach dem Tod des Erblassers aus der Verwaltung und späteren Verwertung der ihm zugefallenen Vermögensgegenstände erwachsen (Dorazil-Taucher, Kommentar zum Erbschaftssteuergesetz, §20, 8.1).

Wie oben dargestellt, wurde vom zuständigen Gericht (Superior Court of the State of California for the Country of Los Angeles) ein Testamentsvollstrecker und Nachlassverwalter

(Administrator of Will) eingesetzt, nämlich die Y. , welche ihre Nachlassverwaltungstätigkeit vorwiegend durch die Rechtsanwaltssozietät B ausführen ließ.

Die Erbinnen hatten keinerlei Zugriff auf die Vermögenswerte und gelangten in deren Besitz erst auf Grund des Beschlusses des Gerichtes vom 19. September 2002 (Punkt 7. des Beschlusses), nach Abzug aller angefallenen Kosten.

Die beanspruchten Kosten betreffen somit den "Übergang von Vermögen" und sind demnach abzugsfähig.

Wenn das Finanzamt A in Beantwortung des Vorhaltes vom 30. März 2009 unter Hinweis auf Fellner, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, §32, TZ2, einwendet, bei Anwendung des §32 ErbStG sei zu prüfen, ob dem Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Erteilung des Steuerbescheides diese Verbindlichkeit unbekannt gewesen sei, so ist dazu zu sagen, dass das US-amerikanische Erbschaftssteuerverfahren – wie dem Bemessungsakt zu entnehmen ist – erst nach dem österreichischen Erbschaftssteuerverfahren beendet wurde, die damit verbundenen Kosten der Erbin somit nicht bekannt gewesen sein konnten.

Hinsichtlich des Argumentes, die Erbin hätte die eine Verbindlichkeit begründende Tatsache dem Finanzamt mitteilen müssen, so ist darauf hinzuweisen, dass dem Finanzamt im März 2001 im Zuge der Bekanntgabe des ausländischen Vermögens vom amerikanischen Erbschaftssteuerverfahren Mitteilung gemacht wurde.

Die Berufungswerberin selbst hat keine weitere Stellungnahme abgegeben.

Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

steuerpflichtiger Erwerb bisher	8.095.034,94 S
abzüglich nachträgliche Kosten der Verlassenschaft	<u>- 752.953,35 S</u>
	7.342.081,59 S
gemäß §8 Abs.1 ErbStG 40% von 7.342.080,00	2.936.832,00 S
gemäß §8 Abs.4 ErbStG 4% von 93.190,00	<u>3.728,00 S</u>
zusammen	2.940.560,00 S
entspricht	213.698,83 Euro

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Juli 2009