



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0378-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung RJ, Adr, verstorben im August 2010, vertreten durch Stockhammer & Stellnberger, Steuerberatungskanzlei, 4400 Steyr , L.-Werndl-Straße 9, vom 23. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 23. Oktober 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Steuerpflichtiger Erwerb	312.531,00 €	Erbschaftssteuer	131.263,02 €
--------------------------	--------------	------------------	--------------

Entscheidungsgründe

Nach dem im Juni 2005 verstorbenen DC, italienischer Staatsbürger, wohnhaft in Torbole/Gardasee, war unter anderem RJ (Cousine), wohnhaft in Adr, zu einem Sechstel Erbin und hat sie aus dieser Erbschaft insgesamt 412.844,87 € erhalten. Der Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

bar mit internationalem Scheck	299.844,35 €
anteilige Lebensversicherung	1.207,19 €
anteiliger Erlös für an die Gemeinde Torbole verkauften Keller	1.833,33 €

anteiliger Verkaufserlös Haus in Torbole, verkauft an eine Privatperson	110.000,00 €
	412.844,87 €

Erbschaftssteuerbescheid vom 23. Oktober 2007

Das Finanzamt hat daraufhin der RJ, zu Handen ihres Sachwalters WS, vom gesamten Erwerb Erbschaftssteuer (ErbSt) im Betrag von € 189.857,64 € (Steuerklasse V, 46 %, abzüglich 110,00 € Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG) vorgeschrieben.

Berufung vom 23. November 2007

Dagegen richtet sich die Berufung der RJ, vertreten durch Stockhammer & Stellnberger, Steuerberatungskanzlei, mit folgender Begründung:

1. Einkünfte aus **Sparguthaben** seien in Österreich mittels Kapitalertragsteuer (KESt) endbesteuert und damit sei auch die ErbSt abgegolten. Österreichische Erblasser, die Sparguthaben im EU-Ausland hätten, seien ebenfalls von dieser Endbesteuerungswirkung erfasst (VwGH vom 21. Oktober 2004, 2003/13/0011). Erbberechtigte, deren Erblasser in der EU lebten, seien somit schlechter gestellt, als Erbberechtigte, deren Erblasser in Österreich lebten. Dies widerspreche dem Gleichbehandlungsgrundsatz und führe in der Folge zu einer Begünstigung der inländischen Kreditinstitute gegenüber ausländischen Kreditinstituten und somit de facto zu einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs innerhalb der EU.
2. Bei **ausländischem Grundvermögen** ziehe man als Bemessungsgrundlage für die ErbSt den Verkehrswert, bei inländischem Grundvermögen jedoch den 3-fachen Einheitswert (EW) heran. Diese Ungleichbehandlung sei bereits im Zuge der Aufhebung der ErbSt vom Verfassungsgerichtshof beanstandet worden. Aus diesem Grund werde beantragt, die Festsetzung der ErbSt hinsichtlich der Anteile an Keller und Haus auf Basis eines in Österreich vergleichbaren 3-fachen EW vorzunehmen.

Das Finanzamt hat am 31. März 2008 die Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Am 22. Oktober 2010 hat der öff. Notar UW, als mit der Verlassenschaftsabhandlung betraute Gerichtskommissär mitgeteilt, dass RJ im August 2010 verstorben ist.

Mit Ergänzungersuchen vom 4. August 2011 hat der UFS den Vertreter aufgefordert, ad 1. die Zusammensetzung des Sparvermögens des Erblassers am Todestag darzulegen, ad 2. für die Ermittlung eines angepassten EW der ausländischen Liegenschaft notwendige Angaben zu machen. Außerdem wären allfällige Kosten nachzuweisen.

Dieser Aufforderung ist der Vertreter mit **Urkundenvorlage vom 15. September 2011** nachgekommen und hat folgende Beweismittel beigebracht:

ad 1

Aufstellung der Cassa Rurale Alto Garda vom 10. Oktober 2005 betreffend Forderungen des Erblassers: conto corrente Nr. 06/289204: 1.540.852,90 €, Wertpapierdepot Nr. 22479 (vier Positionen), Schließfach Nr. 16/00033/001;

Auszug Konto Nr. 06/289204: vier Eingänge aus Verkäufen obiger Wertpapiere im März 2006; Stand am 26. April 2006: 1.797.691,10 €.

Endabrechnung des Kontos 06/289204 vor Liquidation am 26. April 2006 (Habenzinsen abzüglich Spesen): 1.386,55 €.

ad 2

Bewertungsgutachten der Liegenschaft in Torbole (errichtet 1929) in italienischer und deutscher Sprache samt diversen Plänen und Fotos vom 3. September 2009. Der Verkehrswert in Höhe von 900.000,00 € berücksichtigt lt. Gutachten „die einzigartige Einheit des Grundstückes“ und „die wertvolle zentrale Lage in Torbole“.

Betreffend den Kostennachweis hat der Gerichtskommissär die von der Verstorbenen bzw. ihrer Tochter im Verlassenschaftsverfahren nach DC tatsächlich getätigten Aufwendungen in Höhe von 5.459,64 € (Erbgangsschulden) bekanntgegeben und nachgewiesen.

In der Folge hat der UFS am 13. Oktober 2011 das Finanzamt aufgefordert, zu Pkt. 1. eine Stellungnahme abzugeben und zu Pkt. 2. im Sinne der EuGH-Judikatur, Rs Theodor Jäger, auf der Grundlage der von der Bw vorgelegten Unterlagen eine an das besondere nationale Bewertungsverfahren angepasste Bewertung der italienischen Liegenschaft vorzunehmen.

Ergänzend hat das FA am 24. Oktober 2011 dem Vertreter betreffend die zu bewertende Liegenschaft aufgetragen, die Höhe des Bodenwertes zum 1.1.1973 bekanntzugeben, einen Gebäudeplan zu übermitteln und eine Erklärung zur Feststellung des EW aufzufüllen.

Stellungnahme des Finanzamtes vom 26. Jänner 2012

ad 1

Zur Frage der möglichen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs durch die Versagung der Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG verweist das Finanzamt auf Art 65 AEUV, welcher Beschränkungen des Kapitalverkehrs insoweit zulasse, als Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandelt werden. Die nationale Maßnahme dürfe jedoch weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen. Nach der Rechtsprechung des EuGH

sei zwischen erlaubter Ungleichbehandlung und verbotener willkürlicher Diskriminierung zu unterscheiden. Eine nationale Steuerregelung sei nur dann mit den Vertragsvorschriften vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betreffe, die nicht objektiv vergleichbar seien oder wenn sie durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt seien.

Die Vergleichbarkeit von ausländischen und inländischen Anlegern als zukünftige potentielle Erblasser sei aber - im Hinblick auf den verfolgten Zweck - nicht gegeben ((UFS Entscheidungen vom 18. September 2009, RV/2158-W/07, und vom 24. Juni 2010, RV/2399-W/07).

Österreich sei es nämlich absolut unmöglich, Kapitaleinkünfte von ausländischen Erblassern zu deren Lebzeiten in die Endbesteuerung oder eine vergleichbare Besteuerung einzubeziehen. Nach dem österreichischen System stehe die Befreiung von der ErbSt aber nur dann zu, wenn schon die Einkünfte aus den Kapitalanlagen tatsächlich der Endbesteuerung unterlegen seien (UFS vom 8. Februar 2010, RV/0362,0363-W/05). Dabei habe der UFS auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. Oktober 1995, 95/10/0081, verwiesen, wonach ein im konkreten Fall nicht anwendbares innerstaatliches Gesetz auch im Wege des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes nicht anwendbar werden könne.

ad 2

Den einheitswertähnlichen Liegenschaftswert der Nachlassliegenschaft hat das Finanzamt zum 1.1.2005 mit 34.100,00 € ermittelt. Als Bodenwert sei lt. Finanzamt - sehr zurückhaltend - ein Mischwert, abgeleitet aus Vergleichsgrundstücken an Attersee und Traunsee, in Höhe von 600,00 €/m² angesetzt worden.

Der UFS hat der Bw die Höhe des ermittelten Einheitswertes zur Kenntnis gebracht, sie hat keine Einwände dagegen erhoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Steuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG – nationales Recht

Im Sinne des § 15 Abs. 1 Zif. 17 erster Teilstrich Erbschaftssteuergesetz 1955 (ErbStG) bleiben steuerfrei, Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG) unterliegen, sowie von vergleichbaren Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der besonderen Einkommensteuer gemäß § 37 Abs. 8 des EStG unterliegen.

Nach § 37 Abs. 8 EStG sind vor allem Einkünfte oder Kapitalerträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei ausländischen Banken bei der Berechnung der Einkommensteuer mit einem besonderen Steuersatz von 25 % zu versteuern.

Im Jahr 2003 wurde für bestimmte ausländische Kapitalerträge eine Art Endbesteuerung eingeführt, womit die Einkommensteuer als abgegolten gilt. Gleichzeitig wurde auch der Übergang von Todes wegen von solchen der „Quasi-Endbesteuerung“ unterliegenden ausländischen Bankeinlagen und festverzinslichen Forderungswertpapieren auf ausländischen Depots von der ErbSt befreit. Diese Neuregelungen waren EU-rechtlich geboten. Die für inländische Kapitalanlagen vorgesehenen Steuerbefreiungen sollten im Sinne einer durchgängigen Gleichbehandlung in- und ausländischer Kapitalanlagen ausgeweitet werden.

Für die Anwendung dieser Befreiungsbestimmung ist somit allein maßgeblich, dass im Zeitpunkt des Todes zum Nachlass Kapitalvermögen zählt, dessen Erträge der sog. Endbesteuerung unterliegen (VfGH vom 22.06.2005, B1349/04).

Zur erbschaftssteuerlichen Behandlung von Geldeinlagen eines Steuerausländer hat das **BMF** im Wesentlichen folgende Auffassung vertreten:

Der Erbübergang von Geldeinlagen ist nur von der ErbSt befreit, wenn die Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung „unterliegen“. Entscheidend ist, ob die aus den Einlagen stammenden Zinsen zum Stichtag in das mit Abgeltungswirkung ausgestattete Kapitalertragsteuer(KEst)-Abzugssystem einbezogen sind. Denn nur mit der Einbindung der Zinseneinkünfte in das KEst-System (oder in den „KEst-Ersatz“ einer Veranlagung als Sondererinkunft nach § 37 Abs. 8 EStG) soll auch die ErbSt-Abgeltung einhergehen. Für die Steuerfreiheit ist hingegen nicht maßgeblich, wann die Erträge zugeflossen sind, ob sie in eine Einkommensteuer-Erklärung aufgenommen wurden oder ob die darauf entfallende Einkommensteuer auch tatsächlich entrichtet wurde.

Beschränkt steuerpflichtige Steuerausländer „unterliegen“ aber mit ihren Zinseneinkünften keinem KEst-Abzug, gleichgültig ob die Kapitalanlagen von inländischen oder ausländischen Banken gehalten werden. Geht daher zinsbringendes Kapitalvermögen von beschränkt steuerpflichtigen Erblassern auf Steuerinländer über, mag dieses aus Einlagen bei inländischen oder bei ausländischen Kreditinstituten bestehen, dann unterliegen diese Erbübergänge der österreichischen Erbschaftsbesteuerung, es sei denn, dass sich aus einem DBA eine Freistellungsverpflichtung ergibt.

(siehe Fellner Kommentar zum ErbStG, Rz 58b zu § 15)

Im konkreten Fall hatte der Erblasser im Inland weder seinen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt, sodass die Zinseinkünfte aus seinen italienischen Geldanlagen in Österreich

mangels (beschränkter oder unbeschränkter) Einkommensteuerpflicht des Erblassers jedenfalls keinem KESt-Abzug unterlegen sind. Demnach ist nach nationalem Recht die ErbSt-Pflicht gegeben.

Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Gemeinschaftsrecht

Soweit die Bw zur Begründung ihrer Bedenken das VwGH Erkenntnis vom 21. Oktober 2004, 2003/13/0011, und die Rechtssache Anneliese Lenz heranzieht, ist sie vorweg darauf hinzuweisen, dass diese zum EStG in einer alten Fassung ergangen sind. Die darin aufgezeigten gemeinschaftsrechtlichen Verstöße wurden sodann durch die mit BGBl. I 2003/71 herbeigeführte Gleichbehandlung von in- und ausländischem Kapitalvermögen beseitigt.

Nach **Artikel 63** Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV, ehem. Art. 56 EGV) sind im Rahmen der Bestimmungen dieses Kapitels alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

Der **Artikel 65** AEUV (ehem. Art. 58 EGV) besagt unter anderem:

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 Zu widerhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts und der Aufsicht über Finanzinstitute, zu verhindern ... (Abs. 1).

Nationale Maßnahmen und Verfahren dürfen aber weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Artikels 63 darstellen (Abs. 3).

Durch die Rechtsprechung des EuGH ist seit der Rechtssache Barbier gesichert, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen, gleichviel, ob er Geldbeträge, unbewegliche Güter oder bewegliche Güter betrifft, um Kapitalverkehr im Sinne des Art. 63 AEUV handelt.

Außerdem ist klargestellt, dass es eine grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs darstellt, wenn innerstaatliche Bestimmungen eine Wertminderung des Nachlass des Erben bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden und der deren Erwerb von Todes wegen besteuert. (vgl. zB Urteile van Hiltens-van der Heijden, Rn 44, Jäger, Rn 31)

Allerdings bleibt zu prüfen, ob die festgestellte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach den Bestimmungen des Vertrages gerechtfertigt werden kann.

Art. 65 AEUV erlaubt zwar grundsätzlich steuerliche Regelungen, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Als Ausnahme vom Grundprinzip ist die Bestimmung jedoch eng auszulegen. Die nationale Maßnahme darf weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs darstellen.

Es ist daher lt. EuGH zwischen erlaubter Ungleichbehandlung und verbotener willkürlicher Diskriminierung zu unterscheiden.

Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes ergibt sich, dass eine nationale Steuerregelung nur dann mit den Vertragsvorschriften über den freien Kapitalverkehr vereinbar ist, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv vergleichbar sind, oder wenn sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses - wie die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, die Bekämpfung der Steuerhinterziehung und die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen - gerechtfertigt ist. Außerdem darf die unterschiedliche Behandlung verschiedener Kategorien von Kapitalerträgen nicht über das hinausgehen, was zum Erreichen des mit der Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist. (vgl. zB Rechtssachen Schröder, Rn 35, Manninen, Rn 32)

Soweit die Kohärenz der Steuerrechtsordnung als Rechtfertigungsgrund in Betracht kommen kann, ist vor allem auf das Urteil des EuGH vom 7. September 2004, Petri Manninen, C-319, zu verweisen.

Die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, kann eine Beschränkung der Ausübung der vom Vertrag garantierten Grundfreiheiten aber nur dann rechtfertigen, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe dargetan ist. (Rn 42)

Aus dieser Rechtsprechung ist für den gegenständlichen Fall das Folgende abzuleiten:

Wenn eine Person mit Wohnsitz in Italien einer Person mit Wohnsitz in Österreich sein in Italien befindliches Sparvermögen hinterlässt, handelt es sich jedenfalls um Kapitalverkehr. Indem das österreichische Endbesteuerungssystem in einem solchen Fall die Steuerbefreiung nach dem § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG nicht vorsieht, wird der Wert des Nachlasses für den steuerpflichtigen Erben gemindert und kommt es zu einer Beschränkung des Kapitalverkehrs.

Das österreichische Endbesteuerungssystem wäre allerdings mit den Vertragsvorschriften über den freien Kapitalverkehr vereinbar, wenn die unterschiedliche Behandlung von Erwerben von Todes wegen von ausländischen und inländischen Erblassern mit jeweils ausländischem Kapitalvermögen aufgrund von objektiv nicht vergleichbaren Situationen gerechtfertigt wäre.

Insofern sind Erbfälle, in denen das im Nachlass befindliche Sparvermögen in Österreich der KEST unterliegt, nicht mit solchen wie im gegenständlichen Fall vergleichbar, in dem zu Lebzeiten des Erblassers nach der Bestimmung des § 37 Abs. 8 EStG eine besondere Besteuerung nicht vorgesehen ist und wegen des Territorialprinzips auch nicht möglich ist. Dass eine nationale Regelung (KEST-Abzugssystem) nicht die Staatsangehörigen erfasst, die im Ausland leben und ihre Veranlagungen tätigen und daher auch dort steuerpflichtig sind, ist nicht von Bedeutung. Insofern unterscheidet sich der gegenständliche Fall von der Ausgangslage im Urteil Anneliese Lenz.

Außerdem kann die Beschränkung des Kapitalverkehrs durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses - wie insbesondere die Notwendigkeit, die Kohärenz der Steuerregelung zu gewährleisten, oder die Bekämpfung der Steuerhinterziehung - gerechtfertigt sein.

Die Kohärenz einer Steuerregelung stellt allerdings nur dann einen Rechtfertigungsgrund dar, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der betreffenden Steuervergünstigung und dem Ausgleich dieser Vergünstigung durch eine bestimmte Abgabe dargetan ist.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerbefreiung weder vom Wohnsitz der beteiligten Personen noch vom Kapitalanlageort abhängig ist, sondern kommt es alleine auf die abstrakte KEST-Pflicht der Vermögenswerte an. Im Sinne des EuGH handelt es sich um eine „gegenstandsbezogene“ Steuerbefreiung. Wenn also die Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z17 ErbStG ausschließlich davon abhängig ist, dass das fragliche inländische oder ausländische Kapitalvermögen, in das KEST-Abzugssystem eingebunden ist, so besteht nach dem Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der bestimmten einkommensteuerlichen Belastung (KEST) und dem daraus resultierenden steuerlichen Vorteil.

Nicht zuletzt können im Sinne des Artikel 65 Abs. 1 lit. b AEUV Maßnahmen, die Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechtsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts, verhindern sollen, einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigt, darstellen.

Diesbezüglich wird im allgemeinen Teil der Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Endbesteuerungsgesetz BGBl. Nr. 11/1993 zum Ausdruck gebracht, dass „die im Bereich der gegenständlichen Kapitalanlagen bisher zu konstatierende 'Steuerflucht' steuerpolitisch eine derartige Maßnahme erfordert“. Zur Erreichung des erklärten Ziels, Steuerehrlichkeit zu erzwingen, sollten sodann nach dem Willen des Verfassungsgesetzgebers die Endbesteuerungsvorschriften in ihrer Gesamtheit im Wege eines einheitlichen Steuersatzes beim KEST-

Abzug sowohl die Einkommensteuer von bestimmten Kapitalerträgen, als auch die ErbSt beim Erwerb von Todes wegen von jenem Kapital, aus dem diese Erträge fließen, abgelten.

Macht aber die Regelung eines Mitgliedstaates die Gewährung eines Steuervorteils von gewissen Bedingungen abhängig, ist es grundsätzlich gerechtfertigt, dass dieser Mitgliedstaat die Gewährung des Vorteils ablehnt, wenn es sich für ihn, insbesondere wegen des Territorialprinzips, als unmöglich erweist, die Erfüllung der Bedingung auch im Ausland durchzusetzen.

Unter Bedachtnahme auf die eben dargestellten rechtlichen Überlegungen hat das Finanzamt zutreffend das im Nachlass des DC enthaltene, bar ausbezahlte Kapitalvermögen in Höhe von 299.844,35 € in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

2. Bewertung Liegenschaft in Torbole

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches Grundvermögen das Dreifache des nach den besonderen Bewertungsvorschriften zuletzt festgestellten Einheitswertes maßgebend.

Ausländisches Grundvermögen war bislang im Rahmen der Erbschaftssteuerbemessung mit dem gemeinen Wert gemäß § 10 BewG in Ansatz zu bringen (vgl. VwGH vom 12. Dezember 1989, 88/16/0050).

Diese Differenzierung zwischen inländischem und ausländischem Grundvermögen verstößt jedoch zufolge des **EuGH-Urteiles vom 17. Jänner 2008, Theodor Jäger, C-256/06**, gegen das Gemeinschaftsrecht:

Zunächst wiederholt der Gerichtshof, dass es sich beim Erwerb von Todes wegen um Kapitalverkehr im Sinne des Gemeinschaftsrechtes handelt. (Rn 25)

Eine nationale Regelung, welche darauf hinaus läuft, dass ein Nachlass, der in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Vermögen umfasst, einer höheren ErbSt unterliegt, als dies der Fall wäre, wenn das den Nachlass bildende Vermögen ausschließlich im Inland gelegen wäre, bewirkt eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, weil sie den Wert eines Nachlasses mindert, der einen solchen im Ausland gelegenen Vermögensgegenstand umfasst. (Rn 32)

Demnach stellt es eine durch Art. 73b Abs. 1 EG-Vertrag grundsätzlich verbotene Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar, wenn die Gewährung von Steuervergünstigungen auf dem Gebiet der ErbSt davon abhängig gemacht wird, dass der von Todes wegen erworbene Vermögensgegenstand im Inland belegen ist. (Rn 35)

Überdies liegt objektiv keine unterschiedliche Situation vor, die eine steuerliche Ungleichbehandlung in Bezug auf die Höhe der ErbSt rechtfertigen könne, da die Berechnung der Steuer unmittelbar an den Wert des zum Nachlass zählenden Vermögens knüpft. (Rn 44)

Schließlich ist zu prüfen, ob die Beschränkung des Kapitalverkehrs durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses objektiv gerechtfertigt werden kann. (Rn 45)

Hierzu ist festzustellen, dass es Schwierigkeiten bei der Anwendung des besonderen nationalen Bewertungsverfahrens auf einen in einem anderen Mitgliedsstaat belegenen Vermögensgegenstand nicht rechtfertigen können, die Gewährung der betreffenden Steuervergünstigung kategorisch zu verweigern, da die betroffenen Steuerpflichtigen aufgefordert werden könnten, selbst diesen Behörden die Daten vorzulegen, die diese für erforderlich halten, um eine Anwendung dieses Verfahrens in angepasster Weise auf die in anderen Mitgliedstaaten belegenen Liegenschaften sicherzustellen. (Rn 54)

Etwaige Schwierigkeiten, die bei der Festsetzung des Wertes eines in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Vermögensgegenstandes nach einem besonderen nationalen Verfahren auftreten, jedenfalls keine hinreichende Rechtfertigung von Hindernissen für den freien Kapitalverkehr sein können. (Rn 55)

Siehe dazu auch: UFS-Entscheidung vom 16. Dezember 2008, RV/0059-I/08, und Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrssteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 95a zu § 19 ErbStG.

Obige EuGH-Rechtsprechung ist im Gegenstandsfall zu beachten.

Nach § 279 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz notwendige Ergänzungen des Ermittlungsverfahrens auch durch Abgabenbehörden erster Instanz vornehmen lassen.

Im konkreten Fall ist es dem UFS zweckmäßig erschienen, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel damit zu befassen, den im Sinne obiger EuGH-Rechtsprechung „angepassten“ Einheitswert für die Nachlassliegenschaft in Torbole zu errechnen.

In Entsprechung dieses Ermittlungsauftrages hat das Finanzamt nach Einholung der erforderlichen Daten von der Partei den **angepassten Einheitswert zum 1.1.2005 mit 34.100,00 €** bestimmt, welcher unbedenklich der Steuerberechnung zugrunde gelegt werden kann, umso mehr als die Bw nach Wahrung des Parteiengehörs keine Einwände dagegen vorgebracht hat. Anstelle des Verkaufserlöses wie im bekämpften Bescheid wird daher anteilig der dreifache angepasste Einheitswert in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

Die Berufung war daher zum Teil berechtigt und errechnet sich Bemessungsgrundlage und ErbSt nunmehr wie folgt:

Sparvermögen	299.844,35 €
anteilige Lebensversicherung	1.207,19 €
Einheitswert (1/6 des 3-fachen angepassten EW - EFH Torbole)	17.050,00 €
abzüglich Kosten	- 5.459,64 €
Bemessungsgrundlage	312.641,90 €
Freibetrag	- 110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	312.531,00 €
Erbschaftssteuer (Steuerklasse V 42 %)	131.263,02 €

Linz, am 20. März 2012