

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der H, Adr, vertreten durch Steuerberater, vom 9. August 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 13. Juli 2001 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 2 v. H. von S 284.790, sohin im Betrag von S 5.695,80 = € 413,93 festgesetzt.
Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsabhandlung (1A-BG) nach dem am 15. August 1997 verstorbenen J, niederländischer Staatsangehöriger mit letztem Wohnsitz in SJ sowie in NL, haben die beiden erbl. Töchter S und C zu dem in Österreich gelegenen Nachlassvermögen keine Ansprüche geltend gemacht und insbesondere keine Erbserklärung abgegeben. Als alleinige Gesetzeserbin hinsichtlich des inländischen Vermögens wurde sohin die erbl. Witwe H (= Berufungswerberin, Bw) festgestellt, die dazu die unbedingte Erbserklärung abgegeben hat. An inländischem Nachlassvermögen ist lt. eidesstättigem Vermögensbekenntnis vorhanden: Aktiva: ein Bankkontenguthaben S 1.602.102, ein Geschäftsanteil S 500 und die Liegenschaft in EZ 1717 GB SJ mit dem zuletzt festgestellten Einheitswert von S 284.791; Passiva: Kreditverbindlichkeit aushaftend mit S 2.590.340, sohin insgesamt eine Nachlassüberschuldung in Höhe von rund S 703.000.
Zur Verlassenschaftsabhandlung in den Niederlanden wurde in der Folge das dortige Abhandlungsprotokoll samt Ermittlung des Reinnachlasses sowie der Erbschaftssteuerbescheid des Finanzamtes U vom 22. Februar 1999 vorgelegt, wonach ua. der

Bw ausgehend vom Erwerb von hfl 1,217.283 die Steuer mit hfl 110.101 vorgeschrieben wurde. Der dortigen Besteuerung war neben dem Nachlassvermögen in den Niederlanden (ua. mehrere Liegenschaften mit Schätzwerten/Verkehrswert) auch das gesamte in Österreich befindliche Vermögen unterworfen und in Gegenüberstellung von Aktiva und Passiva ein Saldo von gesamt hfl 7,187.263,50 (= umgerechnet x 6,24: rund S 45 Mio.) ermittelt worden.

Festgehalten wird in diesem Zusammenhang, dass es sich laut Protokoll bei diesem zunächst ermittelten Betrag um den "Saldo Ehegütergemeinschaft" handelt, der nur zur Hälfte als "Nachlass" angesetzt und hievon zu je einem Drittel auf die drei Erbinnen aufgeteilt wurde.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 13. Juli 2001, StrNr, ausgehend von 1/3 des im Ausland angefallenen Nachlasses in Höhe von umgerechnet S 14,144.031 zuzüglich des inländischen Nachlassvermögens unter Berücksichtigung des befreiten endbesteuerten Kapitals, der Kosten und des Freibetrages von S 30.000, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage von S 11,776.860 gemäß § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG eine 11%ige Erbschaftssteuer im Betrag von S 1,295.454,60 sowie gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom Einheitswert der Liegenschaft, das sind S 5.695,80, und sohin insgesamt an Erbschaftssteuer S 1,301.150 = € 94.558,26 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, angesichts der in den Niederlanden in Höhe von hfl 110.101 zu entrichtenden Erbschaftssteuer liege unzweifelhaft eine Doppelbesteuerung vor, welche ihre Ursache – unstrittig – im Zweitwohnsitz des Erblassers in Österreich habe. Diesbezüglich werde nach Feststehen der Höhe nach bekämpften österr. Erbschaftssteuer ein Antrag gemäß § 48 BAO an das Bundesministerium für Finanzen zu stellen sein. Der Erbschaftssteuerbemessung sei unzutreffend ein anteiliger Erwerb ausländischen Vermögens in Höhe von S 14,144.031 zugrunde gelegt worden. Der Reinnachlass habe jedoch als "Familienvermögen" zur Hälfte bereits der Bw gehört und sei damit nur zur Hälfte vom Erblasser, sohin nur im Betrag von S 7.072.015 (= 1/3 Erwerb), der Bw angefallen. Diese Umstände seien dem niederländischen Verlassenschaftsprotokoll ebenso zu entnehmen wie dem im niederländ. Abgabenbescheid der Höhe nach bezeichneten Verlassenschaftsvermögen.

Mit teilweise stattgebender Berufungsvorentscheidung vom 14. August 2003 hat das Finanzamt die Erbschaftssteuer insgesamt mit € 43.068,83 (anstelle bisher € 94.558,26) vom berichtigten steuerpflichtigen Erwerb S 5.869.447 festgesetzt. Laut Bemessungsdarstellung wurden die Aktiva lt. niederländischer Abhandlung ua. hinsichtlich der niederländ. Liegenschaften berichtet (Ansatz insgesamt mit 100 % Schätzwert anstelle 60 %) sowie die österr. Liegenschaft ausgeschieden und mit dem Einheitswert angesetzt. Dem Berufungsvorbringen folgend wurde das niederländische Nachlassvermögen nur zur Hälfte in Ansatz gebracht und nach Abzug der dortigen Kosten mit 1/3-Anteil in die Bemessung einbezogen (im Einzelnen: siehe BVE).

Mit Antrag vom 15. September 2003 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz sowie die Anrechnung der Auslandssteuer auf die in Österreich vorgeschriebene Erbschaftssteuer iSd § 6 Abs. 3 ErbStG begehrt. Ergänzend wurde vorgebracht, die Ausscheidung der Schätzwerte sämtlicher holländ. Liegenschaften und deren Ansatz anstelle von 60 % nunmehr mit 100 % lt. Berechnung in der BVE sei insoferne unzutreffend, als lediglich eine dieser Liegenschaften, nämlich das Wohnhaus des Erblassers, mit nur 60 % verzeichnet wäre. Eine Berichtigung (Erhöhung auf 100 % des Schätzwertes) habe also nur hinsichtlich dieser einen Liegenschaft stattzufinden. Die von der Bw entrichtete holländ. Erbschaftssteuer in Höhe von umgerechnet € 49.928,43 sei gemäß § 6 Abs. 3 ErbStG von der inländ. Steuer in Abzug zu bringen. Es werde zur Kenntnis gebracht, dass gleichzeitig ein Antrag gemäß § 48 BAO an das Bundesministerium für Finanzen gestellt worden sei.

In Erledigung des Antrages nach § 48 BAO hat der BMF mit Bescheid vom 10. Dezember 2003, GZ, Folgendes angeordnet:

"Der Erwerb von Todes wegen nach J wird hinsichtlich der im Antrag näher bezeichneten Vermögenswerte (bewegliches und unbewegliches Vermögen in den Niederlanden) einschließlich der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden in Österreich aus der Abgabepflicht (Erbschafts- und Schenkungssteuer) ausgeschieden. Diese Begünstigung wird unter der Bedingung erteilt, dass der Erwerb in den Niederlanden einer vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung unterliegt. Der Nachweis über diese Besteuerung ist den für die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zuständigen Abgabenbehörden zu erbringen.

Für die Ermittlung der aus der inländischen Besteuerungsgrundlage auszuscheidenden Vermögenswerte gelten die international üblichen Grundsätze, wie sie bei der Vollziehung der vergleichbaren Regelungen der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer anzuwenden sind.

Die erteilte Begünstigung steht der Berücksichtigung der ausgeschiedenen Vermögenswerte bei der Ermittlung des Steuersatzes nicht entgegen, der auf allfällige übrige, im Inland zu besteuernnde Vermögenswerte anzuwenden ist (Progressionsvorbehalt). ...

In Ausübung des durch § 48 BAO eingeräumten Ermessens war – wie in allen vergleichbaren Fällen – die beantragte Steuerfreistellung unter Progressionsvorbehalt und unter der Bedingung des Nachweises der tatsächlichen Besteuerung im Ausland auszusprechen ...".

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftsteuer Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

Gem. § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall (= unbeschränkte Steuerpflicht) gegeben, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht Inländer ist. Diese Voraussetzung ist im Gegenstandsfalle unbestritten gegeben, da der Erblasser iSd § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG im Inland einen Wohnsitz gehalten hat.

§ 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 Staate aus Anlass des Erbfalles erhobene Steuer bei Berechnung der Erbschaftssteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Inwieweit statt dessen bei Gewährung der Gegenseitigkeit eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer erfolgt, bestimmt das Bundesministerium für Finanzen."

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.

Wie eingangs dargelegt hat der Bundesminister für Finanzen in Erledigung des von der Bw gem. § 48 BAO gestellten Antrages mittels (Begünstigungs)Bescheid vom 10. Dezember 2003 angeordnet, dass – anstelle der begehrten Anrechnung der ausländischen auf die inländische Steuer – beim gegenständlichen Erwerb von Todes wegen das ausländische Vermögen einschließlich der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden in Österreich aus der Abgabepflicht (Erbschafts- und Schenkungssteuer) auszuscheiden ist. Dies unter der Bedingung, dass der Erwerb in den Niederlanden einer vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung unterliegt und der Nachweis über diese Besteuerung den für die Erhebung der Erbschaftssteuer zuständigen Abgabenbehörden erbracht wird.

Gegen diesen Bescheid, der anstelle der beantragten Anrechnung der ausländischen Steuer vielmehr die Ausscheidung ausländischen Vermögens bei der Steuerbemessung angeordnet hat, wurde kein Rechtsmittel erhoben; er ist sohin in Rechtskraft erwachsen.

Der Nachweis, dass das ausländische Vermögen tatsächlich im Ausland einer vergleichbaren Besteuerung unterliegt, wurde durch (mehrmalige) Vorlage des niederländischen Abhandlungsprotokolles im dortigen Verlassenschaftsverfahren samt Inventarium sowie des niederländischen Steuerbescheides, woraus die Steuerfestsetzung konkret hervorgeht, bereits im Zuge des Berufungsverfahrens gegenüber der für die Erhebung der Erbschaftssteuer zuständigen Abgabenbehörde erbracht.

Zufolge der Erfüllung der im Begünstigungsbescheid auferlegten Bedingungen ist daher das ausländische Vermögen zur Gänze aus der inländischen Erbschaftsbesteuerung auszuscheiden.

Nach Ausscheidung des ausländischen Vermögens bei der Berechnung der Erbschaftssteuer kommt es aber im Inland für die Bw hinsichtlich der übrigen, im Inland angefallenen und zu Besteuernden Vermögenswerte, auf welche der Steuersatz des gesamten Nachlassvermögens (Progressionsvorbehalt) anzuwenden wäre, dennoch zu keiner Erbschaftssteuervorschreibung gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG, weil der inländische Erbanfall überschuldet ist und damit diesbezüglich keine Bemessungsgrundlage verbleibt. Es erübrigt sich in diesem Zusammenhang auch, auf das Vorbringen im Vorlageantrag betreffend den Wertansatz des ausländischen Liegenschaftsvermögens noch weiter einzugehen.

Demgegenüber stellt die nach § 8 Abs. 4 ErbStG zu erhebende 2%ige Steuer (Grunderwerbsteueräquivalent) vom Wert (Einheitswert) erworbener Grundstücke zufolge des § 8 Abs. 5 ErbStG eine Mindeststeuer dar, die gegenständlich jedenfalls zu erheben ist. Die Erbschaftssteuer ist daher gem. § 8 Abs. 4 ErbStG ausgehend vom Einheitswert des erworbenen Grundstückes EZ 1717 GB SJ von S 284.790 mit 2 %, das sind S 5.695,80 = € 413,93, festzusetzen.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. Juni 2005