



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des L.S., Adresse, vertreten durch Stb.B, vom 8. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 31. März 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Erbschaftssteuern wird mit 1.861,60 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Laut Verlassenschaftsprotokoll wurde von dem am xx.xx.2007 verstorbenen G.R. dem L.S. eine bebaute Liegenschaft in Griechenland vermacht. Die erbliche Mutter anerkannte im Protokoll das Vermächtnis und verpflichtete sich zur Legatserfüllung. Am 1. August 2008 erging ein Beschluss des Bezirksgerichtes Kufstein, worin festgehalten wurde, dass die erbliche Mutter E.R. als Alleinerbin des Verstorbenen das griechische Liegenschaftslegat hinsichtlich Haus und Grundstück in A im Sinne der letztwilligen Anordnung vom 4.10.2007 anerkannt hat. Mit Schreiben vom 3. September 2008 teilte der steuerliche Vertreter des Vermächtnisnehmers dem Finanzamt Innsbruck den seinerzeitigen Kaufpreis dieses Objektes mit 18.870 € mit und führte aus, da beabsichtigt sei, einen Antrag gemäß § 48 BAO zu stellen,

werde ersucht mit der Vorschreibung der österreichischen Erbschaftssteuer bis zur Festsetzung bzw. Anrechnung der griechischen Erbschaftssteuer zuzuwarten.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 31. März 2009 setzte das Finanzamt gegenüber L.S. (im Folgenden: Bw) für diesen Erwerb von einer Bemessungsgrundlage von 18.760 € (ausländisches Vermögen 18.870 € minus Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG von 110 €) die Erbschaftssteuer mit 3.376,80 € fest. Die Begründung lautete wie folgt:

"Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.

Bis zum Bekanntwerden des Ergebnisses des Antrages nach § 48 BAO ergeht der Bescheid vorläufig."

Die gegen diesen Erbschaftssteuerbescheid erhobene Berufung stützt sich auf folgende Begründung:

"Wir haben nach diversem Schriftverkehr und Telefonaten vom Finanzamt die Zusage erhalten, dass bis zur Festsetzung der griechischen Erbschaftssteuer keine Bescheidfestsetzung erfolgt.

Nach Auskünften des zuständigen Honorarkonsuls Dr. R., der gleichzeitig auch Anwalt des verstorbenen G.R. ist, stellt sich der Sachverhalt wie folgt, dass der Verstorbene lediglich einen Abschiedsbrief hinterlassen hat und dort Herrn L.S. als Erben genannt hat. Dies wird lt. Auskunft des Juristen im griechischen Erbschaftssteuerverfahren nicht anerkannt werden. Es muss in einem gesonderten Verfahren beim BG Kufstein erst ein Beschluss über die tatsächliche Erbschaft erwirkt werden. Angesichts des laufenden Verfahrens und der offenkundigen juristischen Unsicherheit, ob hier tatsächlich eine Erbschaft vorliegt, ersuchen wir nochmals, sowie ursprünglich vereinbart, den Bescheid entsprechend auszusetzen."

Das Finanzamt entschied über diese Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung vom 2. Dezember 2009 und führte darin aus, dass auf Grund des in Österreich abgeschlossenen Abhandlungsverfahrens die Rechtsnachfolge nach G.R. geklärt sei. Im Abhandlungsprotokoll vom 7. Juli 2008 habe die Erbin E.R. alle Legate laut Abschiedsbrief vom 4. Oktober 2007 anerkannt und der Bw. habe sein Liegenschaftslegat auch angenommen. Ob und wie die grundbücherliche Durchführung des in Griechenland befindlichen Vermögens durch die dortigen Behörden erfolge, habe auf die Erbschaftsschuld keinen Einfluss. Die Annahme des Legates reiche für die Erbschaftssteuerschuld aus, da dadurch der Legatar die Möglichkeit erlangt habe, über das vermachte Vermögen voll wirtschaftlich (wie ein Eigentümer) zu verfügen.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und replizierte darin wie folgt:

"Auf Grund der neu vorgelegten Unterlagen laut Beilage und der schon übermittelten Aktenlage steht überhaupt nicht fest, ob Herr L.S. von Seiten des griechischen Staates überhaupt als Erbe anerkannt wird.

Herr L.S. kann über das vermachte Vermögen nicht verfügen. Das gegenständliche Haus ist auf Anordnung der Staatsanwaltschaft S. seit dem Ableben von G.R. versiegelt.

Das in Österreich abgeschlossene Abhandlungsverfahren berücksichtigt nicht, dass Herr L.S. sein Legat nach derzeitiger Aktenlage gar nicht antreten kann. Zur Zeit untersucht die griechische Polizei, ob Herr G.R. ermordet wurde. Auch sein Testament wird in Frage gestellt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG idF vor BGBl. I Nr. 2007/9 unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. Nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Nach § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist Steuerpflicht gegeben für den gesamten Erbanfall, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht, von den Ausnahmen lit. a bis h (die aber im Gegenstandsfall zweifelsfrei nicht vorliegen) die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Nach § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber.

Der Bw. bestreitet die Rechtmäßigkeit der Steuervorschreibung mit dem ausschließlichen Argument, er könne über die vermachte Liegenschaft nicht verfügen, da das Haus auf Anordnung der Staatsanwaltschaft S. seit dem Ableben von G.R. versiegelt sei. Die griechische Polizei untersuche zurzeit, ob G.R. ermordet worden sei. Der Bw. könne nach der derzeitigen Aktenlage sein Legat gar nicht antreten. Diesem Vorbringen ist Folgendes entgegenzuhalten.

Anfallstag des Vermächtnisses ist der Todestag des Erblassers (§ 684 ABGB). Das (vom Vermächtnisnehmer angenommene) Vermächtnis wird mit dem Anfall zur Gänze erworben. Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Erwerb durch Vermächtnis. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG entsteht die Steuerschuld von den im Streitfall nicht zutreffenden Ausnahmen lit a bis h einmal abgesehen bei Erwerb von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Die Erbschaftssteuerschuld entsteht also nicht erst mit dem Erwerb des Eigentums an bestimmten, zum Nachlass gehörigen Gegenständen, sondern grundsätzlich schon durch den mit dem Tod des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erklärung (Annahme des Vermächtnisses) Gebrauch macht. Auch bei Vermächtnissen ist die Steuerschuld nach Grund und Betrag auf den Zeitpunkt des Erbfalles zurückzubeziehen. Zu besteuern ist somit der dem Vermächtnisnehmer angefallene und nicht ausgeschlagene Anspruch, von den Erben den vermachten Gegenstand zu fordern (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 12 ErbStG Rz. 7- 8a).

Nach der österreichischen Rechtslage entstand demzufolge mit dem Tod des G.R. (xx.xx.2007) für den Bw. (der das Vermächtnis unbestritten nicht ausgeschlagen hat) ein

Anspruch, das ihm vermachte griechische Grundstück von der Erbin E.R. zu fordern. Diese hat im Abhandlungsprotokoll dieses in einem vorgefundenen Abschiedsbrief angeführte Legat anerkannt und sich zur Legatserfüllung verpflichtet. Mit rechtskräftigem Beschluss vom 1. August 2008 hat das Bezirksgericht Kufstein verlassenschaftsgerichtlich bestätigt, dass die erbliche Mutter E.R. als Alleinerbin des G.R. das griechische Liegenschaftslegat hinsichtlich Haus und Grundstück in A im Sinne der letztwilligen Anordnung vom 4.10.2007 anerkennt. Im Ergebnis liegt in diesem Beschluss jene Erfüllungshandlung, mit der die Erbin die vermachte Sache auf den Vermächtnisnehmer L.S. übertragen und ihm dadurch einen von ihm durchsetzbaren Vermögensvorteil verschafft hat. Die Erbschaftssteuerschuld für diesen Erwerb von Todes wegen (Anspruch aus dem Vermächtnis gegenüber der Erbin) ist mit dem Todestag des G.R. entstanden. Wurde im Gegenstandsfall von der Erbin keine Erbunwürdigkeit des Vermächtnisnehmers geltend gemacht, sondern vielmehr von E.R. das Vermächtnis verlassenschaftsgerichtlich anerkannt und der Legatsanspruch "erfüllt" (siehe den Beschluss des BG Kufstein vom 1. August 2008), dann wurde dem Bw. (Vermächtnisnehmer) ein dem Wesen eines Vermächtnisses entsprechender von ihm durchsetzbarer Vermögensvorteil verschafft (OGH 5.11.1996, 10 Ob 2335/96x). Daran vermag das Vorbringen nichts zu ändern, dass in Griechenland auf Grund noch ausstehender Ermittlungen über die näheren Todesumstände des G.R. bislang die angeführten "Schwierigkeiten" beim Erwerb des (grundbücherlichen) Eigentums an diesem ihm vermachten Grundstück bzw. bei der vom Bw. beauftragten Veräußerung aufgetreten sind. Im Übrigen lässt die vorliegende Korrespondenz erkennen, dass der Bw. im Rahmen der Beauftragung eines griechischen Rechtsanwaltes vor Ort bereits konkrete Schritte gesetzt bzw. entsprechende Aufträge erteilt hat um letztendlich das Ziel herbeizuführen, dass die ihm vermachte Liegenschaft auf seinen Namen im Grundbuchsamt eingetragen bzw. diese Liegenschaft vom Vertreter verkauft wird. Er hat somit durchaus Verfügungen betreffend die ihm vermachte Liegenschaft getroffen.

Bei der Entscheidung über den Berufungsfall ist demzufolge davon auszugehen, dass die Steuerschuld für dieses Vermächtnis gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG mit dem Todestag des G.R. entstanden ist. Mit Erbschaftsteuerbescheid vom 31. März 2009 wurde die Steuer für diesen Erwerb von Todes wegen festgesetzt. Das Berufungsvorbringen vermag somit keine diesbezügliche Rechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerbescheides aufzuzeigen, hat doch das Finanzamt mit diesem Bescheid die Steuer für einen Erwerb von Todes wegen vorgeschrieben, für den gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG die Steuerschuld schon entstanden war. Hinsichtlich des laut Schreiben vom 3. September 2008 „beabsichtigten“ Antrages gemäß § 48 BAO bleibt ergänzend noch festzuhalten, dass eine Ausnahmeregelung nach § 48 BAO nur das Bundesministerium für Finanzen treffen kann. Solange eine solche Ausnahmeregelung

fehlt, können die dem Bundesministerium für Finanzen nachgeordneten Abgabenbehörden die Besteuerung nur den Gesetzen entsprechend vornehmen (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, § 48 BAO Tz 1; VwGH 7.9.1989, 89/16/0085). Da die Steuerschuld bereits entstanden und der bloß angekündigte Antrag zwischenzeitlich noch nicht gestellt war, bestand für das Finanzamt keinerlei begründete Veranlassung noch länger mit der Bescheiderlassung zuzuwarten. In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass laut Auskunft des Bw. vom 7. Oktober 2011 ein solcher Antrag weiterhin nicht eingebracht worden ist bzw. derzeit nicht absehbar ist, ob „in naher Zukunft“ ein solcher Antrag überhaupt noch gestellt werden wird. Außerdem ist noch darauf hinzuweisen, dass das Finanzamt den mit Schreiben vom 3. September 2008 bloß angekündigten („beabsichtigten“) Antrag gemäß § 48 BAO letztlich zum Anlass für die gemäß § 200 Abs.1 BAO vorläufige Abgabenfestsetzung genommen und damit auf diese verfahrensrechtliche Weise „Rechnung getragen“ hat. Der Vollständigkeit halber ist diesbezüglich noch anzuführen, dass das etwaige Ergebnis eines nachträglich erlassenen Begünstigungsbescheides auch nach der Bestimmung des § 295 Abs. 3 BAO zu einer entsprechenden Änderung/Aufhebung des Erbschaftssteuerbescheides führen würde (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, § 48 Tz 13 bzw. § 295 Tz 15). Das Berufungsvorbringen vermag somit keine Rechtswidrigkeit des bekämpften Erbschaftssteuerbescheides aufzuzeigen.

Allerdings sah sich gemäß § 289 Abs. 2 BAO der Unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Gründen veranlasst, von der im gegenständlichen Erbschaftssteuerbescheid angesetzten Bemessungsgrundlage abzugehen. Mit Schreiben vom 3. September 2008 wurde der seinerzeitigen Kaufpreis mit 18.870 € angegeben. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage hat das Finanzamt diesen Kaufpreis als gemeiner Wert der vermachten ausländischen Liegenschaft angesetzt und (nach Abzug des Freibetrages) davon die Steuer vorgeschrieben.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften). Gemäß Abs. 2 ist ua. für inländisches Grundvermögen das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgehenden Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Diese Gesetzeslage führt dazu, dass inländisches Grundvermögen mit dem dreifachen Einheitswert, das ausländische Grundvermögen hingegen (wie im Streitfall vorliegend) gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen ist. Aufgrund von Erfahrungswerten

entspricht der Einheitswert lediglich einem Bruchteil des Verkehrswertes. Der EuGH hat mit Urteil vom 17. Jänner 2008, Rechtsache C-256/06 Theodor Jäger, zu der mit der österreichischen vergleichbaren deutschen Rechtslage die Entscheidung tragend Folgendes ausgesprochen:

„Da nämlich eine solche Regelung darauf hinausläuft, dass ein Nachlass, der einen in einem anderen Mitgliedstaat gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Vermögensgegenstand umfasst, im erstgenannten Mitgliedstaat einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies der Fall wäre, wenn das den Nachlass bildende Vermögen ausschließlich im letztgenannten Staat belegen wäre, bewirkt sie eine Beschränkung des Kapitalverkehrs, weil sie den Wert eines Nachlasses mindert, der einen solchen im Ausland belegenen Vermögensgegenstand umfasst.“

Mit dieser Entscheidung folgte der EuGH dem Schlussantrag des Generalanwaltes, der feststellte, dass die inkriminierte Regelung des deutschen Erbschaftssteuer- und Bewertungsgesetzes den freien Kapitalverkehr (Art. 56 EG) behindern würden; grenzüberschreitende Vermögensübertragungen würden im Vergleich zu rein nationalen Transaktionen eine „wirtschaftliche Wertminderung“ erfahren. Darüber hinaus würden die betreffenden Regelungen Investitionen in ausländisches Vermögen weniger attraktiv erscheinen lassen.

Der EuGH gelangte mit dieser Entscheidung zum Ergebnis, dass die im deutschen Steuerrecht vorgesehene begünstigende Besteuerung inländischen Grundvermögens mit dem freien Kapitalverkehr unvereinbar sei. Das österreichische Steuerrecht sieht eine vergleichbare Ungleichbehandlung vor; während inländisches Grundvermögen mit dem erfahrungsgemäß niedrigeren dreifachen Einheitswert bewertet wird, ist ausländisches Grundvermögen mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die österreichische Regelung, die eine unterschiedliche Bewertung des ausländischen gegenüber inländischem Grundbesitz vorsieht, behindert nach dieser EuGH- Entscheidung den freien Kapitalverkehr. Diese Differenzierung zwischen inländischen und ausländischen Grundstücken verstößt somit gegen das Gemeinschaftsrecht (vgl. hierzu auch Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 95a zu § 19 ErbStG; Fraberger, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 302; Wagner, Schlussanträge in der RS Theodor Jäger: Unterschiedliche Bewertung ausländischen Vermögens gemeinschaftswidrig, SWI 2007, Seite 527ff)

Nach Auffassung des EuGH (Rs. Costa/ENEL, Rspr. 1964, 1251) kommt dem Gemeinschaftsrecht Vorrang vor dem nationalen Recht zu; entgegenstehende nationale Vorschriften sind unanwendbar, soweit sie im Einzelfall mit unmittelbar anwendbaren Bestimmungen des Gemeinschaftsrechtes kollidieren. Diesen Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechtes haben die Gerichte und Behörden ohne weiteres zu beachten, d.h. insoweit ist allein das Gemeinschaftsrecht Entscheidungsmaßstab.

Unter Beachtung von Lehre und der EuGH-Entscheidung Rs. C 256/06 ist davon auszugehen, dass die durch § 19 Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG getroffene Regelung der unterschiedlichen Bewertung des inländischen und ausländischen Grundbesitzes gemeinschaftswidrig und deshalb im Streitfall nicht anwendbar ist. Einen gangbaren Weg zu einer mit dem Gemeinschaftsrecht konsistenten Vorgehensweise wurde im Übrigen vom Gesetzgeber selbst durch die Bestimmung des § 3 Abs. 4 Stiftungseingangssteuergesetz idF BGBl. I Nr. 85/2008 aufgezeigt. Um im Berufungsfall die durch die Bewertung des in Griechenland gelegenen Grundstückes mit dem gemeinen Wert (Kaufpreis) vorliegende gemeinschaftswidrige Beschränkung des freien Kapitalverkehrs zu vermeiden, erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls eine Bewertung dieses ausländischen Grundstückes mit einem „simulierten“ Einheitswert angezeigt, wird doch dadurch die Gleichstellung mit einem inländischen Grundstück herbeigeführt. Ausgehend von den vom Bw. erklärten Angaben betreffend Grundstücksgröße und Ausstattung des Gebäudes und dem aus Vergleichspreisen ermittelten Bodenwert ergibt sich für diese im Hinterland der Insel gelegene Liegenschaft, die mit einem sehr einfach ausgestatteten Gebäude bebaut ist, ein (erhöhter) Einheitswert von 3.915 € bzw. ein dreifacher Einheitswert von 11.745 €. Bezüglich der detaillierten Berechnung wird auf das ho. Schreiben vom 22. September 2011 verwiesen. Die dem Bw. und dem Finanzamt zur Stellungnahme vorgehaltene Einheitswertermittlung blieb in der Folge unwidersprochen und stellt demzufolge einen sachlich unbedenklichen Ansatz dar.

Zusammenfassend ist im Gegenstandsfall davon auszugehen, dass nach Lehre und EuGH-Rechtsprechung die vom Finanzamt gestützt auf die nationale Bestimmung des § 19 ErbStG vorgenommene Bewertung der ausländischen Liegenschaft mit dem gemeinen Wert zu einer unzulässigen Beschränkung des freien Kapitalverkehrs führt und einen Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht darstellt. Zur Sicherstellung einer gemeinschaftsrechtskonformen Bewertung ist das ausländische Grundstück unter Anwendung eines Bewertungsverfahrens in angepasster Weise wie ein inländisches Grundstück zu bewerten und mit dem (dreifachen) Einheitswert der Erbschaftsbesteuerung zu unterwerfen. Dadurch wird die als Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht gesehene Differenzierung zwischen inländischen und ausländischen Grundstücken letztlich vermieden. Unter Beachtung des Anwendungsvorranges des Gemeinschaftsrechtes gegenüber dem nationalen Recht ist demzufolge bei Ermittlung der Bemessungsgrundlagen die dem Bw. vermachte ausländische Liegenschaft nicht mit dem gemeinen Wert von 18.870 €, sondern mit dem (dreifachen) Einheitswert von 11.745 € zum Ansatz zu bringen.

Im Ergebnis war deshalb der Berufung wie im Spruch ausgeführt teilweise stattzugeben. Hinsichtlich der Berechnung des Einheitswertes wird auf den ho. Vorhalt vom 22. September 2011 verwiesen, der insoweit einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung

bildet. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Steuerberechnung ergeben sich nunmehr wie folgt:

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Ausländisches Vermögen (dreifacher Einheitswert)	11.745,00 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	110,00 €
Steuerpflichtiger Erwerb	11.635,00 €

Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer:

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse V) 16 % vom steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 11.635 € ergibt eine festzusetzende Erbschaftssteuer von 1.861,60 €.

Innsbruck, am 18. Oktober 2011