

WINKLER & SANDRINI

*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili*

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler Stefan Sandrini
Stefan Engele
Martina Malfertheiner Oskar Malfertheiner
Stefano Seppi Massimo Moser
Andrea Tinti Michael Schieder
Stephanie Vigl Roberto Cainelli

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter – Collaboratori

Karoline de Monte Iwan Gasser
Thomas Sandrini

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Autor:

Stefan Sandrini

Bozen, 2020-02-17

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829
E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

M:beuerK:Kauf:Referenz:Erstell:002020E:K:04020204
Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA
Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano – IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

© Copyright by

WINKLER & SANDRINI
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
39100 Bozen (BZ), Cavourstraße 23/c,

Telefon (0471) 06 28 28

Fax (0471) 06 28 29

E-Mail info@winkler-sandrini.it

Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>

Erstellt mit LibreOffice.org Writer 6.0



Die Rechte an diesem Werk liegen bei WINKLER & SANDRINI. Der Inhalt steht unter den Creative Commons Lizenzbedingungen CC-by-sa 2.5 Italy und kann unter diesen Bedingungen (by = Namensnennung; sa = Weitergabe unter gleichen Bedingungen) bearbeitet, vervielfältigt, verbreitet und öffentlich zugänglich gemacht werden.

Die Informationen in dieser Publikation wurden mit größter Sorgfalt zusammengestellt und immer auf ihre Richtigkeit überprüft. Dennoch sind Fehler nicht ganz auszuschließen. Autor und Herausgeber übernehmen keine Gewähr oder Haftung für Schäden, die durch die Anwendung der in dieser Broschüre enthaltenen Informationen entstehen können. Zu beachten ist, dass Gesetze und Interpretationen auch kurzfristig abgeändert werden können und daher Anwendungsprobleme grundsätzlich nicht auszuschließen sind. Die vorliegenden Seiten wurden Februar 2020 verfasst und basieren auf dem derzeitigen Wissensstand. In dieser Broschüre ist die Meinung des Autors wiedergegeben, die sich nicht mit derjenigen des Herausgebers decken muss. Die Originalversion ist die deutsche Ausgabe. Übersetzungsfehler in der eventuellen italienischen Version können nicht ausgeschlossen werden.

1 Inhaltsverzeichnis

1	Inhaltsverzeichnis.....	3
2	Einführung.....	5
3	Gegenstand.....	5
3.1	Allgemeine Definition.....	5
3.2	Übertragungen.....	5
3.3	Vermutete Schenkungen.....	6
3.4	Arten von Schenkungen.....	8
3.5	Indirekte Schenkungen.....	8
3.6	Zusammenfassung.....	11
4	Subjektive Voraussetzung.....	11
5	Territoriale Voraussetzung.....	12
5.1	Erblasser und Schenker.....	12
5.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	12
5.1.2	Beschränkte Steuerpflicht.....	12
5.1.3	Übersicht.....	13
5.2	Zurechenbarkeit der Güter und Rechte.....	13
5.3	Doppelbesteuerungsabkommen.....	13
6	Befreiungen.....	14
6.1	Objektive Befreiungen.....	14
6.1.1	Bestimmte indirekte Schenkungen.....	14
6.1.2	Befreiung für Betriebe und Gesellschaften.....	15
6.2	Subjektive Befreiungen.....	16
6.3	Subjektive zweckgebundene Befreiungen.....	17
6.4	Andere Befreiungen.....	17
7	Zuständiges Steueramt.....	18
8	Höhe der Steuer.....	18
8.1	Erbschaftssteuer.....	18
8.2	Schenkungssteuern.....	18
8.3	Freibetrag.....	19
9	Erbschaftssteuer.....	20
9.1	Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer.....	20
9.2	Vorausgegangene Schenkungen.....	20
9.3	Erbmasse.....	21
9.4	Gesetzlichen Vermutung von Geld, Schmuck, und Mobilien.....	22
9.5	Objektive Befreiungen.....	22
9.6	Kulturgüter.....	23
9.7	Verwaltungsstrafen.....	24
9.8	Wertermittlung der Erbmasse.....	24
9.8.1	Immobilien.....	24
9.8.2	Dingliche Rechte.....	25
9.8.3	Unternehmen.....	26
9.8.4	Schiffe und Boote.....	26
9.8.5	Flugzeuge.....	26
9.8.6	Aktien.....	27
9.8.7	Gesellschaftsanteile.....	27
9.8.8	Obligationen und andere Wertpapiere.....	28
9.8.9	Leibrenten und Pensionen.....	29
9.8.10	Begründung eines Familiengutes.....	29
9.8.11	Forderungen.....	29
9.8.12	Andere Güter.....	30

9.9 Passiva.....	31
9.9.1 Arztspesen.....	32
9.9.2 Kosten für die Beerdigung.....	32
9.9.3 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen.....	32
9.9.4 Verbindlichkeiten gegenüber Banken.....	32
9.9.5 Verbindlichkeiten aus einem Arbeitsverhältnis.....	32
9.9.6 Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Körperschaften.....	32
9.9.7 Verbindlichkeiten aus Scheidung.....	33
9.9.8 Verbindlichkeiten als Unternehmen.....	33
9.10 Verpflichtung der Bank.....	33
9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer.....	33
9.11.1 Nachfolgende Erbschaft innerhalb von 5 Jahren.....	33
9.11.2 Kulturgüter ohne Denkmalschutz.....	34
9.11.3 Landwirtschaftliche Grundstücke und Gebäude.....	34
9.11.4 Immobilien eines handwerklichen Familienbetriebes.....	34
9.11.5 Unternehmen und Betriebsgebäude im Berggebiet.....	35
9.11.6 Ausländische Erbschaftssteuer.....	35
9.12 Erbschaftssteuer Erklärung.....	35
9.12.1 Erklärung.....	35
9.12.2 Befreiung.....	36
9.13 Berechnung der geschuldeten Steuern.....	36
10 Verpflichtung für Dritte.....	37
10.1 Gemeinde.....	37
10.2 Öffentliche Ämter und Amtspersonen.....	37
10.3 Schuldner des Verstorbenen.....	37
10.4 Banken.....	37
11 Schenkungssteuer.....	38
11.1 Registrierung.....	38
11.2 Verzicht auf Fruchtgenuß.....	38
12 Schlussbemerkungen.....	39
13 Muster für Verbesserungsvorschläge.....	40
14 Vordruck Mod. 11 – 237.....	41
15 Verzeichnis der zitierten Rundschreiben und Erlasse.....	42

2 Einführung

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer ist in Italien im D.Lgs 346 vom 31.10.1990 geregelt.¹ Sie wurde mit einigen Änderungen ab 3.10.2006 wieder eingeführt² nachdem sie vom 25.10.2001 bis 2.10.2006 nicht geschuldet war.

Im folgenden erläutern wir die wesentlichen Bestimmungen.

Sollten anlässlich der Lektüre Fragen auftauchen, bitten wir um eine entsprechende Mitteilung mittels E-Mail. Zu diesem Zweck ist auf Seite 39 eine Vorlage vorbereitet. Denn nur durch konstruktive Kritik sind wir in der Lage diese Abhandlung und unsere Dienstleitungen für unsere Kunden zu verbessern.

3 Gegenstand

3.1 Allgemeine Definition

Gegenstand der **Erbschaftssteuer** sind die **Übertragungen** von Gütern und Rechten sowie die Begründung von Zweckbestimmungen³ durch **Tod**.⁴

Gegenstand der **Schenkungssteuer** sind die **Übertragungen** von Gütern und Rechten sowie die Begründung von Zweckbestimmungen durch Schenkung oder anderer unentgeltlicher Zuwendungen unter **Lebenden**.⁵

3.2 Übertragungen

Als Übertragung gelten auch:⁶

- die **Begründung** dinglicher Nutzungsrechte⁷ wie:
 - Überbaurecht⁸
 - Fruchtgenussrecht⁹
 - Recht zum Gebrauch¹⁰
 - Wohnungsrecht¹¹
- der **Verzicht** auf
 - dingliche Rechte (wie z.B. Verzicht auf ein Fruchgenußrecht) oder
 - Forderungen¹²
- die Begründung von Renten oder Pensionen
- bei Verschollenen:
 - die Einweisung in den einstweiligen Besitz des Vermögens¹³
 - die Todeserklärung über einen Verschollenen¹⁴
- die **vermutete Schenkung**¹⁵ gemäß Registersteuer¹⁶
- **indirekte Schenkungen** die aus Akten hervorgehen die registriert werden¹⁷

1 Veröffentlicht in der Sonderbeilage zum Amtsblatt der Republik Nr. 277 vom 27.11.1990

2 Art. 2 Abs. 47 DL 262 vom 3.10.2006

3 „vincoli di destinazione“ Art. 2 Abs. 47 DL 262/2006, dazu zählen auch die Begründungen von “Trusts”

4 Art. 1 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

5 Art. 1 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

6 Art. 1 Abs. 2 und 3 D.Lgs. 346/1990

7 „costituzione di diritti reali di godimento“

8 Art. 952 ZGB

9 Art. 978 ZGB

10 Art. 1021 ZGB

11 Art. 1022 ZGB

12 z.B. Verzicht auf die Rückzahlung einer Finanzierungsanleihe des Gesellschafters

13 Art. 50 ZGB

14 Art. 58 ZGB

15 „donazione presunta“

16 Art. 26 Abs. 1 DPR 131/1986

17 Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

3.3 Vermutete Schenkungen

Vermutete Schenkungen¹⁸ sind im Registersteuergesetz¹⁹ verankert und stellen eine gesetzliche Vermutung dar. Gegen diese Vermutung ist der Gegenbeweis zulässig.²⁰

Solche vermutete Schenkungen liegen vor:

bei Übertragungen

von:

- Immobilien und/oder
- Gesellschaftsanteilen mit einem Wert des Anteils oder der Differenz zwischen Kaufpreis und Wert des Anteils über 180.759,91 Euro²¹

an:

- den Ehepartner oder
- an Verwandte in gerader Linie

wenn die Summe der Übertragungssteuern (Mehrwertsteuer, Registersteuer, Hypothekar- und Katastergebühren, Börsensteuer) **niedriger** sind als die Schenkungssteuern.

Ausgenommen sind gleichwertige Tauschverträge von Immobilien.

Derzeit ist die Schenkungssteuer aufgrund des hohen Freibetrages von 1 Mio. Euro pro Beschenkten und des niederen Steuersatzes von 0% bis 4% sehr günstig. Daher kommt diese gesetzliche relative²² Vermutung²³ nicht zur Anwendung da bei Immobilien die Registersteuer mit 9% oder die Mehrwertsteuer mit 22% ohne Freibetrag in jedem Fall höher ist als die Schenkungssteuer.

Bei dieser Vergleichsrechnung ist zu berücksichtigen, dass:

- eventuelle Begünstigungen für die Registersteuer, die nur für Kaufverträge gelten, bei dieser Überprüfung nicht angewendet werden können,²⁴
- Begünstigungen die sowohl für Kaufverträge als auch für Schenkungen gelten hingegen schon.²⁵

Zu diesem Zweck müssen die Vertragspartner bei Übertragungen von Immobilien oder Gesellschaftsanteilen im Akt erklären ob ein Verwandtschaftsverhältnis vorliegt oder nicht.²⁶

Diese gesetzliche Vermutung einer Schenkung für steuerliche Zwecke gilt unabhängig davon ob die Übertragung der Immobilie mit MwSt. erfolgt. Um diese Vermutung zu widerlegen muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass der Kaufpreis tatsächlich bezahlt wurde.²⁷

Hinweis:

In Vergangenheit gab es verschiedene politische Aussagen und konkrete Gesetzesvorschläge²⁸ zur Reduzierung der hohen Freibeträge und zur Erhöhung der niederen Steuersätze für die Schenkungs- und Erbschaftssteuer. Diese wurden bisher allerdings nicht umgesetzt. Sollten dies geschehen erhält die gesetzliche Vermutung einer Schenkung wieder mehr Gewicht.

18 „donazione presunta“

19 Art. 26 Abs. 1 DPR 131/1986

20 Urteil des Verfassungsgerichtshofes Nr. 41 vom 25.2.1999, vgl. Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 119/E vom 27.5.1999 und Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000 Pkt. 2.2.10, „presunzione di liberalità“

21 350.000.000 Lire. Dieser Limit wurde vom Registersteuergesetz festgelegt und hat grundsätzlich nichts mit dem imit der Besteuerung indirekter vom Steueramt festgestellter Schenkungen zu tun.

22 Urteil des Verfassungsgerichtshofes Nr. 41 vom 25.2.1999, vgl. Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 119/E vom 27.5.1999 und Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000 Pkt. 2.2.10, „presunzione di liberalità“

23 ursprünglich als absolut „juris et de jure“ eingestuft; vgl. Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/240998 vom 10.5.1984

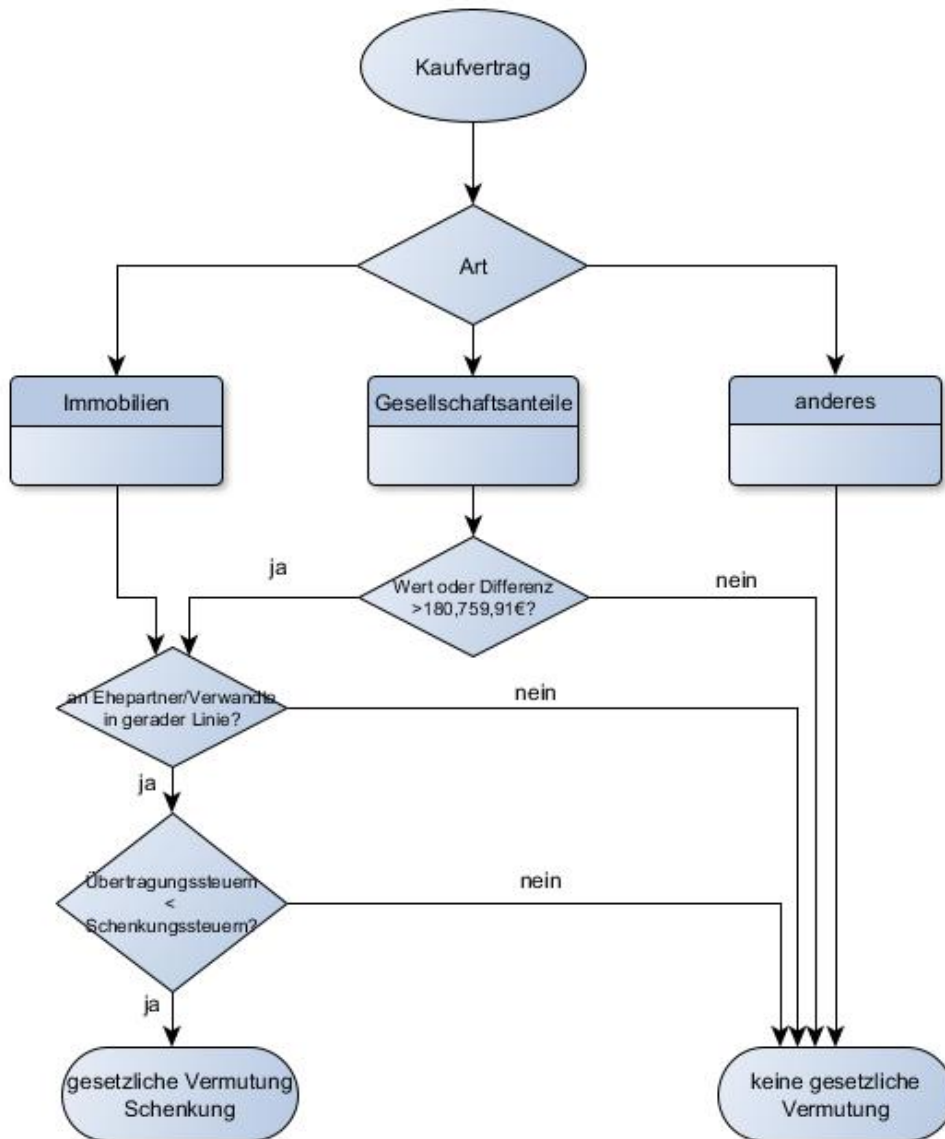
24 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/240998 vom 10.5.1984 und Erlass des Finanzministeriums Nr. 200091 vom 3.8.1985

25 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 51/250982 vom 16.7.1985

26 Art. 26 Abs. 2 DPR 131/1986

27 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 6674 vom 6.4.2016

28 Gesetzesvoranschlag C.2830/2015 sieht eine Freibetrag von 500.000,00 und einen Steuersatz von 7% anstatt von 4% vor.



Dieser Entscheidungsbaum soll helfen schnell feststellen zu können ob eine vermutete Schenkung aus steuerlicher Sicht vorliegt.

Beispiel:

Baueinheit	Kategorie	Fläche	Ertrag	OMI	Marktwert (min)	5,00%	Koeffizient	Mindestwert
1	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
2	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
3	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
4	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
5	A/2	169	849,57		473.666,67	892,05	120	107.045,82
6	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
7	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
8	A/2	145	728,20		406.000,00	764,61	120	91.753,20
9	A/2	133	383,47		372.166,67	402,64	120	48.317,22
10	A/2	121	348,61		338.333,33	366,04	120	43.924,86
11	A/2	109	313,75		304.500,00	329,44	120	39.532,50
12	C/2	22	85,22		61.600,00	89,48	120	10.737,72
					4.392.266,67			891.830,52

Erbschaftssteuer bei 2 Kindern und Ehepartner

Marktwert	4.392.266,67	891.830,52
Freibetrag	3.000.000,00	3.000.000,00
Bemessungsgrundlage 1	1.392.266,67	0,00
10% Mobilien	139.226,67	0,00
Bemessungsgrundlage 2	1.531.493,33	0,00
Erbschaftssteuer	61.259,73	0,00

Überprüfung ob vermutete Schenkung bei Kaufvertrag

9% Registersteuer bei Kaufvertrag	395.304,00	80.264,75
Schenkungsvertrag	61.259,73	0,00
	KEINE vermutete Schenkung	KEINE vermutete Schenkung

Hinweis:

Vermutete Schenkungen werden nicht von Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz geregelt sondern vom Registersteuergesetz. Es geht darum die höhere Steuer zu ermitteln. Diese Prüfung ist bei jedem einzelnen Akt durchzuführen.

So können beispielsweise mehrere unabhängige Quotenübertragungen durchgeführt werden deren kumulierte Gesamtsumme den Betrag von 180.759,91 Euro überschreitet ohne dass das zu einer steuerlich vermuteten Schenkung führt.

3.4 Arten von Schenkungen

Grundsätzlich werden Schenkungen unterschieden in:²⁹

- **typische Schenkungen** in Form einer öffentlichen Urkunde
- **Schenkungen im Ausland** zugunsten von Personen die in Italien ansässig sind, wenn:³⁰
 - der Schenkungsgeber seinen Wohnsitz in Italien hat
 - oder wenn es Güter oder Rechte betrifft die sich in Italien befinden
- **andere indirekte Schenkungen**³¹

3.5 Indirekte Schenkungen

Als indirekte Schenkungen³² gelten informelle Übertragungen die nachfolgend in Akten genannt sind die zur Registrierung vorgelegt werden.

Bei indirekten Schenkungen handelt es sich im Wesentlichen um Übertragungen die nicht in der Form der öffentlichen Urkunde durchgeführt wurden die aber die selben Auswirkungen wie

²⁹ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000 Pkt. 2.2.10 Abschnitt „liberalità indirette“

³⁰ Erlass der Direktion der Einnahmen Lombardei Nr. 904-3 vom 20.5.2015

³¹ Art. 809 ZGB

³² „liberalità indirette“

Schenkungen haben.³³

Bei indirekten Schenkungen ist grundsätzlich zu unterscheiden in:

- Rechtsgeschäfte zwischen Schenker und Begünstigten
- Rechtsgeschäfte zwischen Schenker und einem Dritten mit Auswirkungen auf den Begünstigten.

Das Gesetz unterscheidet bei indirekten Schenkungen weiter zwischen jenen die:

– **nicht** der Schenkungssteuer unterliegen

1. indirekte Schenkungen die in Zusammenhang mit

- der Übertragung von Immobilien
- der Begründung von dinglichen Rechten
- der Übertragung von Unternehmen

stehen **und**

- der proportionalen Registersteuer oder der MwSt. unterliegen
- im Vertrag ausdrücklich als indirekte Schenkung genannt werden

Diese sind Rechtsgeschäfte zwischen dem Schenker und einem Dritten mit Auswirkungen auf den Begünstigten.

2. Auslagen die nicht³⁴ der Ausgleichung³⁵ unterworfen sind.³⁶ Es handelt sich meist um indirekte Schenkungen da diese zwar zwischen Schenker und Begünstigten durchgeführt werden aber in der Regel nicht formalisiert sind;

3. Schenkungen von mäßigem Wert.^{37 38} Auch hier handelt es sich meist um indirekte Schenkungen da diese ebenfalls zwischen Schenker und Begünstigten durchgeführt werden aber normalerweise ebenfalls nicht formalisiert sind;

– der Schenkungssteuer unterliegen

- alle anderen indirekten Schenkungen

Ein Beispiel für eine indirekte Schenkung ist der Abschluss eines Bankvertrages zwischen einem Kunden und der Bank mit dem ein Bank- oder Wertpapierdepotkonto auf dem sich der zu übertragende Betrag befindet, auch auf einen weiteren Namen lauten soll. Dadurch erfolgt die Übertragung in das Miteigentum dieses Betrages. Dieses Rechtsgeschäft ist rechtlich gültig³⁹ da der Vertrag mit einem Dritten (Bank) abgeschlossen wurde. Diese indirekte Schenkung unterliegt aber grundsätzlich der Schenkungssteuer, nachdem sie nicht als Befreiung genannt ist.⁴⁰

Hinweis:

Die Bank selbst hat diesbezüglich keine weitere Verantwortung nachdem die indirekte Schenkung zwischen dem Schenker und dem Beschenkten stattgefunden hat.

Die Bank hat erst im Falle einer Erbschaft vorgesehene Verpflichtungen einzuhalten.

Als indirekte Schenkungen gelten auch folgende mit Dritten abgeschlossenen Verträge:

- wenn die Schuld von einem Dritten (=Schenker) getilgt wird. Der Schuldner ist somit der Beschenkte: Vertrag zwischen Schenker und Dritten (Gläubiger) zugunsten des Be-

33 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000 Pkt. 2.2.10, vgl. dazu auch Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 12563 vom 22.9.2000, 2149 vom 31.1.2014, 11491 vom 23.5.2014, 3819 vom 25.2.2015, 13117 vom 30.12.1997, 468 vom 14.1.2010, 23297 vom 3.11.2009, 23297 vom 3.11.2009, 19601 vom 29.9.2004

34 Art. 742 ZGB

35 Art. 737 ZGB

36 Art. 1 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

37 Art. 783 ZGB

38 Art. 1 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

39 auch wenn kein notarieller Schenkungsvertrag mit dem Beschenkten abgeschlossen wurde

40 Kassationsurteil gemeinsame Sektionen Nr. 18725 vom 27.7.2017, vgl. dazu auch das Urteil Nr. 4862 vom 28.2.2018, vgl. dazu auch Busani Angelo und Smaniotto Elisabetta Si a donazioni sul conto cointestato in Il Sole 24 ore vom 26.03.2018

günstigen (Schuldner).

- wenn etwas zu einem sehr **niederen Kaufpreis** erworben wird. Die Differenz zum Marktwert stellt für den Käufer (Beschenkte) eine Schenkung dar. Keine indirekte Schenkung stellt der niedere Kaufpreis dann dar, wenn beispielsweise der Verkäufer sich das Fruchtgenussrecht zurückbehält und der Wert dieses Rechtes dem Preisunterschied entspricht: Vertrag zwischen Verkäufer (Schenker) und Käufer (Begünstigter).
- wenn etwas zu einem sehr **hohen Kaufpreis** erworben wird. Die Differenz zum Marktwert stellt für den Verkäufer (Beschenkte) eine Schenkung dar: Vertrag zwischen Käufer (Schenker) und Verkäufer (Begünstigter).

Nicht als indirekte Schenkungen und somit auch rechtlich nicht als Schenkungen anerkannt, gelten hingegen nachfolgende nachdem die dritte Partei fehlt:

- die Übergabe von Wertpapieren da die Funktion des Wertpapiers lediglich einen Geldbetrag ersetzt
- die Ausstellung eines Schecks an den Begünstigten
- ein Indossament eines Schecks oder Wechsels auf den Begünstigten
- Banküberweisung

Diese Übertragungen unter Lebenden werden nicht als Schenkung anerkannt. Dies hat somit Auswirkungen:

- rechtlicher Natur, wie z.B. auf eventuelle Erbschaftsstreitfälle
- steuerlicher Natur: das Steueramt könnte den Vermögenszuwachs als Schwarzeinkünfte betrachten

Die indirekten Schenkungen in Zusammenhang mit der Übertragung von Immobilien, dinglichen Rechten darauf und Unternehmen unterliegen nicht der Schenkungssteuer unabhängig davon ob diese zwischen Verwandten erfolgen. Bei diesen indirekten Schenkungen zwischen Verwandten finden die Bestimmungen zur vermuteten Schenkung⁴¹ keine Anwendung.⁴²

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass indirekte Schenkungen von Immobilien oder Unternehmen im entsprechenden Akt ausdrücklich als solche genannt werden müssen, damit die Befreiung von der Schenkungssteuer anerkannt wird.⁴³

Das Steueramt kann die Schenkungssteuer für indirekte Schenkungen nur dann feststellen und vorschreiben wenn beide der nachfolgenden Voraussetzungen zutreffen:⁴⁴

- die indirekte Schenkung geht aus einer Erklärung des Steuerpflichtigen im Rahmen der Steuerfestsetzung hervor;
- die indirekte Schenkung macht einen Betrag von mehr als 180.759,91 Euro aus.

Hinweis:

Einige Steuerämter stellen aufgrund der Inanspruchnahme der sogenannten voluntary disclosure und den darin gemachten Erklärungen nunmehr indirekte Schenkungen fest und fordern nun die entsprechende Schenkungssteuer.⁴⁵

41 Vgl. Pkt. 3.3 Auf Seite 6

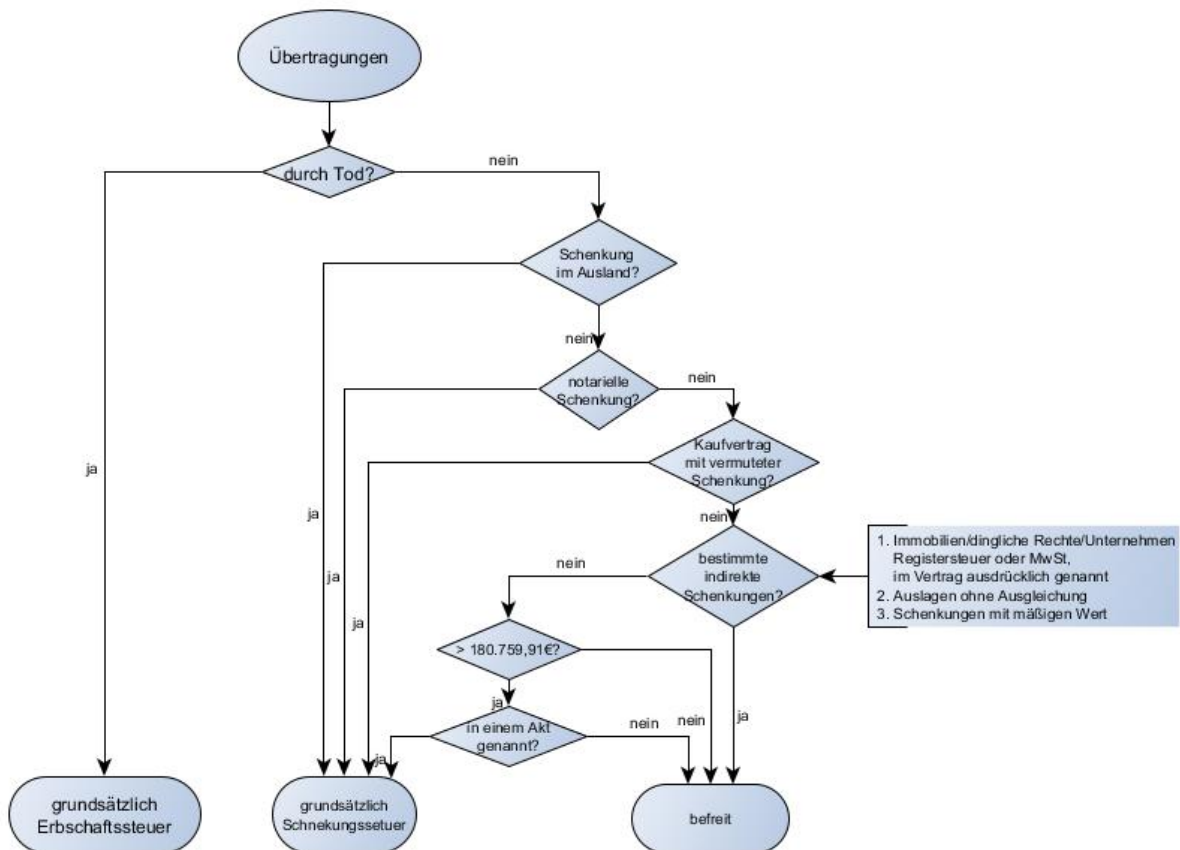
42 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000 Pkt. 2.2.10 Abschnitt „liberalità indirette“

43 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 13133 vom 24.06.2016

44 Art. 56-bis Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

45 Vgl. Cissello Alfio in Eutekne Info vom 13.3.2017 „Liberalità indiretta con prova rigorosa“

3.6 Zusammenfassung



Dieser Entscheidungsbaum soll helfen schnell einen Überblick darüber zu erhalten ob eine Übertragung von der Schenkungssteuer befreit ist.

4 Subjektive Voraussetzung

Die **Erbschaftssteuer** ist von den Erben und den Pflichtteilsberechtigten geschuldet.⁴⁶

Die **Schenkungssteuer** ist von den Beschenkten und von den Begünstigten bei anderen unentgeltlichen Übertragungen geschuldet.⁴⁷

Aus diesem Grund besteht, im Gegensatz zur Registersteuer, auch keine solidarische Haftung zwischen dem Schenkungsgeber und dem Beschenkten bzw. Begünstigten.⁴⁸

Für die Erbschafts- und Schenkungssteuer gelten als Verwandte in **gerader Linie**, die:⁴⁹

- Eltern
- ehelichen Kinder
- nichteheliche Kinder
- jeweiligen Vorfahren und Nachkommen in gerader Linie
- Adoptierende und Adoptierte, sowie deren Nachkommen⁵⁰
- Pflegeeltern und Pflegekinder

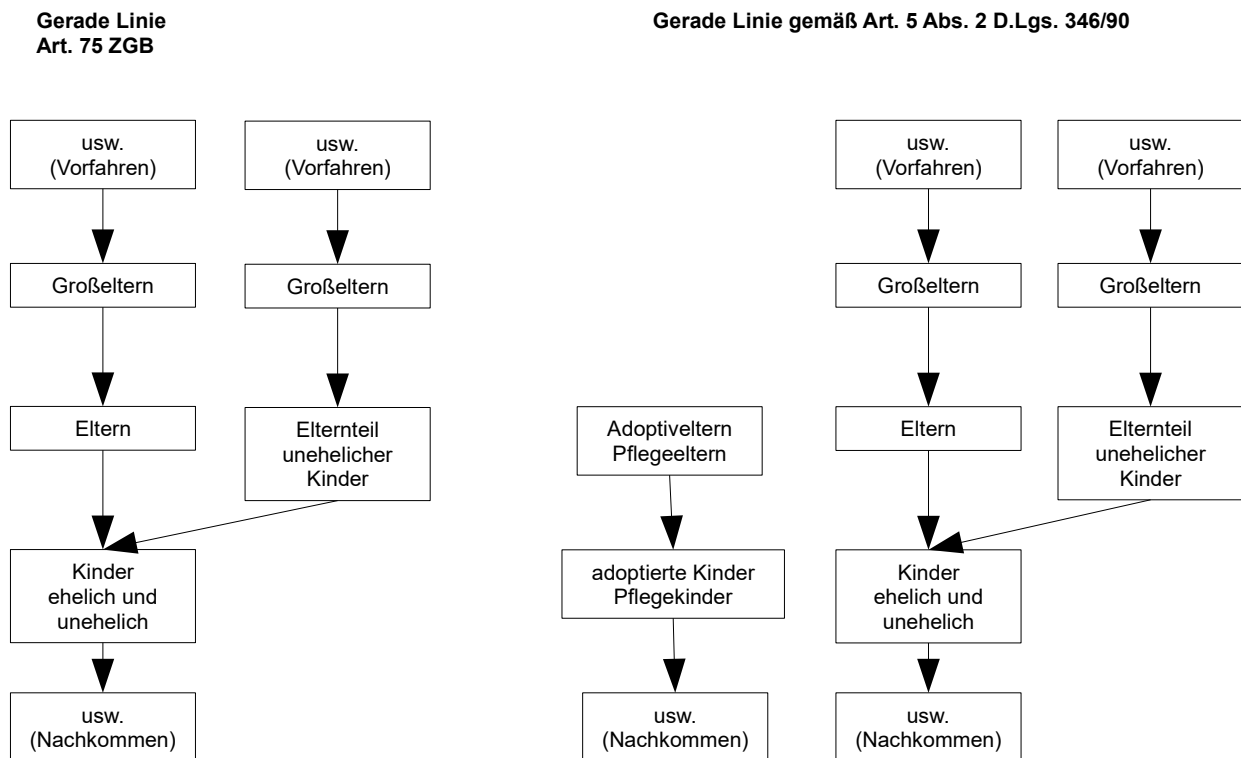
46 Art. 5 Abs. 1 und Art. 36 D.Lgs. 346/1990

47 Art. 5 Abs. 1 und Art. 36 D.Lgs. 346/1990

48 Urteil der Zentralen Steuerkommission Nr. 1385/23/85 vom 20.1.1986 sowie Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion 1, Nr. 1903 vom 17.2.1992

49 Art. 5 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

50 Erlass des Finanzministeriums Nr. 157/E vom 22.07.1996



5 Territoriale Voraussetzung

Für die Anwendung der italienischen Erbschafts- und Schenkungssteuer spielt der Wohnsitz des Erben bzw. Beschenkten **keine** Rolle.

5.1 Erblasser und Schenker

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer unterscheidet je nach Wohnsitz des Erblassers bzw. Schenkers zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

5.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

War der Erblasser⁵¹ zum Todeszeitpunkt bzw. der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung in Italien ansässig, ist die Erbschafts- und Schenkungssteuer in Italien geschuldet. Dessen Erben bzw. dessen Beschenkte, unabhängig von deren Wohnsitz, müssen **alle** erhaltenen Güter und Rechte der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Italien unterwerfen unabhängig davon wo sich diese Güter und Rechte befinden,⁵² also alle übertragenen Güter und Rechte die sich im In- und Ausland befinden.

5.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

War der Erblasser zum Todeszeitpunkt bzw. der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung **nicht** in Italien ansässig, müssen die Erben bzw. die Beschenkten, unabhängig von deren Wohnsitz, nur die erhaltenen Güter und Rechte **die sich in Italien** befinden in Italien der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterwerfen.⁵³

War der Erblasser zum Todeszeitpunkt bzw. der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung **nicht** in Italien ansässig und befinden sich die geschenkten bzw. vererbten Güter und Rechte nicht in

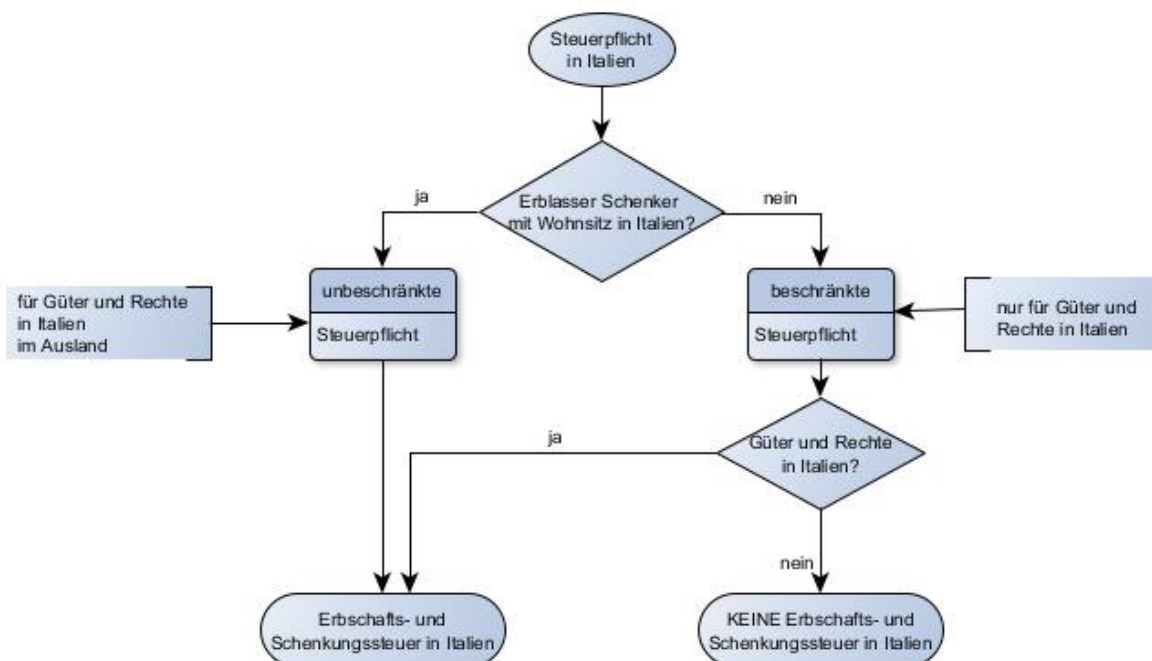
⁵¹ Ausdruck stammt, laut Wiktionary, aus dem 16. Jahrhundert für jemanden, der ein **Erbe hinterlässt**

⁵² Art. 2 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

⁵³ Art. 2 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

Italien besteht für die Erben bzw. Beschenkten auch wenn sie in Italien ihren Wohnsitz haben keine Steuerpflicht.⁵⁴

5.1.3 Übersicht



5.2 Zurechenbarkeit der Güter und Rechte

Es gelten in jedem Fall als in Italien befindlich:⁵⁵

- Güter und Rechte die in öffentlichen Verzeichnissen in Italien eingetragen sind (zB. Immobilien) sowie dingliche Rechte darauf
- Anteile an Gesellschaften und anderen Körperschaften die ihren Rechtssitz, den Sitz ihrer Verwaltung oder ihre Haupttätigkeit in Italien haben
- Obligationen und andere Wertpapiere die vom italienischen Staat oder von den oben genannten Gesellschaften und Körperschaften ausgegeben wurden
- Wertpapiere die sich auf Waren beziehen die sich in Italien befinden
- Forderungen, Wechsel und Schecks wenn der **Schuldner** in Italien ansässig ist
- Forderungen die durch Güter besichert sind die sich in Italien befinden
- im Ausland transportierte Güter mit Bestimmungsort Italien oder die sich in zeitweiliger Ausfuhr befinden.

Nicht in Italien befindlich gelten die Güter die zwar in Italien transportiert werden aber mit Bestimmungsort Ausland oder die sich nur in zeitweiliger Einfuhr befinden.

5.3 Doppelbesteuerungsabkommen

Aufgrund der beschränkten oder unbeschränkten Steuerpflicht in Italien kann es vorkommen, dass ein und das selbe Gut oder Recht sowohl in Italien als auch im Ausland der Erbschafts- oder Schenkungssteuer unterliegt.⁵⁶

Um dies zu vermeiden:

⁵⁴ Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 412/E vom 31.10.2008 letzter Satz

⁵⁵ Art. 2 Abs. 3 D. Lgs. 346/1990

⁵⁶ Erlass des Finanzministeriums Nr. 320653 vom 28.2.1975

1. sieht das Gesetz vor⁵⁷, dass die an einen ausländischen Staat bezahlte Erbschaftssteuer von der italienischen Erbschaftssteuer absetzbar ist (Anrechnungsverfahren);⁵⁸
2. hat Italien mit einigen Staaten Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern abgeschlossen.

Es sind dies:

für die Erbschaftssteuer:

- USA 1955⁵⁹
- Schweden 1956⁶⁰
- Griechenland 1964⁶¹
- Großbritannien 1966⁶²
- Dänemark 1966⁶³
- Israel 1968⁶⁴
- Frankreich 1990⁶⁵

für die Schenkungssteuer:

- Frankreich 1990⁶⁶

Hinweis:

Besteht ein Abkommen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sind die darin enthaltenen Regeln anzuwenden. Dies führt dazu dass ein zusätzliches Anrechnungsverfahren nicht zu lässig ist.⁶⁷

6 Befreiungen

Von der Erbschafts- **und** Schenkungssteuer sind nachfolgende Übertragungen befreit.⁶⁸

Bei diesen Befreiungen wird unterschieden in:

- Objektive Befreiung: WAS wird übertragen
- Subjektive Befreiung: an WEN wird übertragen
- Subjektive zweckgebundene Befreiung: an WEN und WOFÜR (wird mit welcher Zweckbestimmung) übertragen.

Diese Befreiungen betreffen sowohl die Bemessungsgrundlage als auch die Berechnung des Freibetrages. D.h. sie werden nicht besteuert und werden auch nicht bei der Berechnung des Freibetrages dazu gezählt.

6.1 Objektive Befreiungen

6.1.1 Bestimmte indirekte Schenkungen

Nicht der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen:⁶⁹

1. indirekte Schenkungen⁷⁰ die mit der Übertragung von Immobilien oder Unternehmen verbunden sind die der proportionalen Registersteuer oder der Mehrwertsteuer unter-

57 Art. 26 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs 346/1990

58 vgl. Pkt. 9.11.6 auf Seite 35

59 Vertrag vom 30.3.1955 genehmigt mit Gesetz Nr. 943 vom 12.4.1973

60 Vertrag vom 20.12.1956 genehmigt mit Gesetz Nr. 280 vom 13.3.1958

61 Vertrag vom 13.2.1964 genehmigt mit Gesetz Nr. 24 vom 18.3.1968

62 Vertrag vom 15.2.1966 genehmigt mit Gesetz Nr. 793 vom 9.8.1967

63 Vertrag vom 10.3.1966 genehmigt mit Gesetz Nr. 649 vom 18.3.1968

64 Vertrag vom 22.4.1968 genehmigt mit Gesetz Nr. 201 vom 12.4.1973

65 Vertrag vom 20.12.1990 genehmigt mit Gesetz Nr. 708 vom 14.12.1994

66 Vertrag vom 20.12.1990 genehmigt mit Gesetz Nr. 708 vom 14.12.1994

67 Art. 26 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs 346/1990 „salva l'applicazione di trattati o accordi internazionali“

68 Art. 3 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

69 Art. 1 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

70 vgl. dazu Pkt. 3.4 auf Seite 8; Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000 Pkt. 2.2.10

liegen⁷¹ und die im entsprechenden Vertrag ausdrücklich genannt sind.

2. die indirekten Schenkungen⁷² die nicht der **Ausgleichung**⁷³ unterworfen sind. Dazu zählen die Auslagen:⁷⁴
 - für Unterhalt und Erziehung
 - die wegen Krankheit übernommen wurden
 - die für Bekleidung üblich sind
 - die für eine Eheschließung üblich sind
 - die unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage des Verstorbenen bzw. des Schenkers das übliche Maß nicht beträchtlich überschreiten:
 - für die Aussteuer
 - für eine berufliche oder künstlerische Ausbildung
3. die indirekten Schenkungen⁷⁵ von mäßigem Wert. Der mäßige Wert hängt von der wirtschaftlichen Lage des Verstorbenen bzw. des Schenkers ab.⁷⁶
4. alle anderen indirekten Schenkungen die vom Amt festgestellt werden und den Wert von 108.759,91 Euro nicht übersteigen⁷⁷

6.1.2 Befreiung für Betriebe und Gesellschaften

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind die Übertragungen an die **Nachkommen**⁷⁸ und an den **Ehepartner**⁷⁹ von:⁸⁰

- Betrieben
- Betriebszweigen
- Gesellschaftsanteilen von Personengesellschaften. Diese Befreiung gilt bei Kommanditgesellschaften auch für die Kommanditisten.⁸¹ Nach Auffassung der Rechtslehre gilt diese Befreiung auch für Anteile an einfachen Gesellschaften.⁸²
- Gesellschaftsanteilen von Kapitalgesellschaften und Aktien sofern damit die Stimmenmehrheit einer abhängigen Gesellschaft⁸³ erreicht wird. Die Aufteilung der Aktien oder Quoten auf mehrere Nachfolger von denen dann keiner die Mehrheit besitzt ist nicht begünstigt, die Übertragung ins gemeinsame ungeteilte Miteigentum hingegen schon.⁸⁴ Die Übertragung des nackten Eigentums an Kapitalgesellschaften ist daher grundsätzlich nicht befreit.⁸⁵

Diese Befreiungen gelten auch wenn die Übertragung im Rahmen eines Familienvertrages⁸⁶ durchgeführt werden.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Begünstigung ist, dass die Begünstigten:

- die betriebliche Tätigkeit mindestens 5 Jahre fortführen oder die Beteiligung mindestens 5 Jahre halten
- dies in der entsprechenden Erbschaftssteuererklärung oder Schenkungsurkunde ausdrücklich erklären.

71 Art. 1 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

72 vgl. dazu Pkt. 3.4 auf Seite 8

73 Art. 737 ZGB

74 Art. 742 ZGB

75 vgl. dazu Pkt. 3.4 auf Seite 8

76 Art. 783 Abs. 2 ZGB

77 und somit der Schenkungssteuer von 7% nicht unterliegen

78 seit 2007

79 ab 2008

80 Art. 3 Abs. 4-ter D.Lgs. 346/1990

81 Erlass der Direktion der Einnahmen Latium Nr. 913-6/2018

82 Busani Angelo in *Essenti i passaggi di aziende e quote*, in *Il Sole 24 Ore* Nr. 21 vom 22.01.2018 Seite 19, Mauro Anita in *Donazione di nuda proprietà di partecipazioni in società semplici*, *Eutekne Info* vom 26.11.2018

83 Art. 2359 Abs. 1 ZGB

84 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 22.1.2008 Pkt. 8.3.2

85 Vgl. Mauro Anita in *Donazione di nuda proprietà di partecipazioni in società semplici*, *Eutekne Info* vom 26.11.2018

86 Art. 768bis ff ZGB

Wichtig:⁸⁷

die Befreiung für die Übertragung von Betrieben gilt **nicht** für die Übertragung an:

- Eltern oder andere Vorfahren
- Verschwägerte
- Schwiegerkinder
- andere Verwandte oder nicht Verwandte
- Gesellschaften

Diese Befreiung gilt nicht für Wertpapiere die nicht das Eigentum des Unternehmens darstellen, wie z.B. Obligationen.⁸⁸

6.2 Subjektive Befreiungen

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind unabhängig vom Inhalt und von der Zweckbestimmung alle Übertragungen an:⁸⁹

- den Staat
- die Region
- die Provinz
- die Gemeinde
- die öffentlichen Körperschaften, **anerkannten** Stiftungen und **anerkannten** Vereine welche als **ausschließliche** Tätigkeit:
 - Fürsorge
 - Studien
 - wissenschaftliche Forschung
 - Erziehung
 - Ausbildung
 - andere gemeinnützige Tätigkeiten
 - religiöse Zwecke⁹⁰
- haben
- die sogenannten Onlus
- die Bankenstiftungen
- politische Bewegungen und politische Parteien⁹¹

Diese Körperschaften sind auch von den Hypotekar-⁹² und von den Katastergebühren befreit.⁹³

Die Erbschaften und Schenkungen an diese Körperschaften sind grundsätzlich befreit auch wenn in der entsprechenden Urkunde keine besondere Zweckbestimmung angeführt ist⁹⁴, da die Zweckbestimmung bereits von den Satzungen vorgegeben ist.

Diese Befreiungen gelten auch für ausländische öffentlichen Körperschaften und für die im Ausland anerkannten Stiftungen und Vereine sofern eine entsprechenden Gegenseitigkeit und die formelle Anerkennung der oben angeführten ausschließlichen Zwecke⁹⁵ besteht.⁹⁶ Mit den USA⁹⁷ und mit Frankreich⁹⁸ besteht eine entsprechende Gegenseitigkeit. In einem Rundschrei-

87 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 22.1.2008 Pkt. 8.3.1

88 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 22.1.2008 Pkt. 8.3.1

89 Art. 3 D.Lgs. 346/1990

90 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 20/270516 vom 30.4.1980

91 Art. 3 Abs. 4-bis D.Lgs. 346/1990

92 Art. 1 Abs. 2 D.Lgs. 347/1990

93 Art. 10 Abs. 3 D.Lgs. 347/1990

94 Erlass des Finanzministeriums Nr. 280415 vom 13.4.1984

95 Erlass des Finanzministeriums Nr. 271183 vom 16.9.1978, Erlass des Finanzministeriums Nr. 271543 vom 19.11.1979 und Erlass des Finanzministeriums Nr. 270527 vom 22.10.1981

96 Art. 3 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

97 Erlass des Finanzministeriums Nr. 271183 vom 16.9.1978 und Erlass des Finanzministeriums Nr. 270527 vom 22.10.1981

98 Erlass des Finanzministeriums Nr. 300027 vom 27.1.1987

ben wurden einige der anerkannten ausländischen Körperschaften aufgelistet.⁹⁹

6.3 Subjektive zweckgebundene Befreiungen

Befreit von der Erbschafts- und Schenkungssteuer sind unabhängig vom Inhalt alle **zweckgebundene** Übertragungen an:

- öffentliche Körperschaften, **anerkannte** Stiftungen und **anerkannte** Vereine, die zwar **nicht** die oben genannten Tätigkeiten als ausschließlichen Zweck verfolgen, wenn diese Übertragung **zweckgebunden** ist für:¹⁰⁰
 - Fürsorge
 - Studien
 - wissenschaftliche Forschung
 - Erziehung
 - Ausbildung
 - andere gemeinnützige Tätigkeiten
 - religiöse Zwecke¹⁰¹

Darunter fallen auch Schenkungen an die Handelskammer.¹⁰²

Diese Körperschaften müssen innerhalb von 5 Jahren einen entsprechenden Nachweis über die Verwendung erbringen.¹⁰³ Die Anerkennung der Körperschaft und damit deren Rechtspersönlichkeit muss zum Zeitpunkt der Erbschaft- bzw. Schenkung noch nicht bestehen. Die Befreiung gilt auch für Körperschaften, Stiftungen und Vereine die anschließend Rechtspersönlichkeit erlangen.¹⁰⁴ Wichtig ist, dass der Antrag um Erlangung der Rechtspersönlichkeit innerhalb eines Jahres nach Todesfall bzw. Schenkung eingereicht wird.¹⁰⁵

Diese Befreiungen gelten auch für ausländische öffentlichen Körperschaften und für die im Ausland anerkannten Stiftungen und Vereine sofern eine entsprechenden Gegenseitigkeit besteht.¹⁰⁶

Hinweis:

Diese Befreiung wurde im Fall eines Kreditinstituts extensiv ausgelegt: die Schenkung von 200 Bildern an das Kreditinstitut mit der Auflage diese dem Publikum für einen bestimmten Zeitraum pro Jahr unentgeltlich zugänglich zu machen und Lehrern und Schülern für Lehr- und Studienzwecke bereit zu stellen, wurde von der Schenkungssteuer befreit.¹⁰⁷

6.4 Andere Befreiungen

Mit dem Gesetz zum Schutz von Behinderten¹⁰⁸ wurden zusätzliche Befreiungen¹⁰⁹ von der Erbschafts- und Schenkungssteuer eingeführt wenn Güter oder Rechte zweckbestimmt und :

- in einen Trust überführt werden, dessen Erträge behinderten Personen zu Gute kommen
- zum Schutz der Interessen behinderter Personen eingetragen werden¹¹⁰
- einen Fonds bilden mit der Zweckbestimmung zum Schutz der Interessen behinderter Personen.¹¹¹

99 Rundscheiben des Finanzministeriums Nr. 45/400558 vom 6.8.1988

100 Art. 3 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

101 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 20/270516 vom 30.4.1980

102 Erlass des Finanzministeriums Nr. 320317 vom 20.6.1975

103 Art. 3 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

104 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 54/311412 vom 5.11.1973

105 Erlass des Finanzministeriums Nr. 313105 vom 31.12.1973

106 Art. 3 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

107 Erlass des Finanzministeriums Nr. 311655 vom 16.6.1973

108 Gesetz 112 vom 22.6.2016 veröffentlicht im Amtsblatt der Republik 146 vom 24.6.2016

109 Art. 6 Abs. 1 Gesetz 112/2016

110 Art. 2645-ter ZGB

111 Art. 1 Abs. 3 Gesetz 112/2016 und Art. 2645-ter ZGB

Diese Befreiungen gelten ab 1.1.2017.¹¹²

7 Zuständiges Steueramt

Für die **Erbschaftssteuer** ist das Steueramt zuständig in dessen Einzugsgebiet sich der letzte Wohnsitz des Verstorbenen befand.¹¹³

Befand sich der Wohnsitz im Ausland oder ist dieser unbekannt ist das Steueramt in Rom¹¹⁴ zuständig.

Für die Abgabe der Erbschaftssteuererklärung spielt das zuständige Amt keine Rolle mehr, da diese ab 1.1.2019 elektronisch eingereicht werden muss.¹¹⁵

Erfolgt die **Schenkung** durch eine öffentliche Urkunde oder eine beglaubigte Privaturkunde ist das Steueramt der beglaubigenden Amtsperson zuständig.¹¹⁶

In allen anderen Fällen ist für die Schenkungssteuer das Steueramt frei wählbar.

8 Höhe der Steuer

8.1 Erbschaftssteuer

Die Erbschaftssteuer wird auf die Besteuerungsgrundlage mit folgenden Prozentsätzen berechnet.¹¹⁷

an	Wert	Prozentsatz
Ehepartner und Verwandte in gerader Linie	bis 1.000.000,00 € pro Erben	0%
	ab 1.000.000,01 €	4%
Geschwister	bis 100.000,00 € pro Erben	0%
	ab 100.000,01 €	6%
andere Verwandte bis zum 4. Grad		6%
Verschwägerte ¹¹⁸ in gerader Linie		6%
Verschwägerte der Seitenlinie bis zum 3. Grad		6%
Andere		8%

Ist der Erbe behindert¹¹⁹ erfolgt die Besteuerung unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis in jedem Fall erst ab den Freibetrag von 1.500.000,00 Euro.¹²⁰

Die so ermittelte **Erbschaftssteuer** wird um die vorgesehenen Abzüge¹²¹ reduziert.¹²²

So lange die Erbschaft nicht oder nicht von allen Erben angenommen wurde, wird die Erbschaftssteuer in Bezug auf jene Erben ermittelt die nicht verzichtet haben.¹²³

8.2 Schenkungssteuern

Die Schenkungssteuer wird bei Schenkungen und anderen unentgeltlichen Übertragungen auf die Bemessungsgrundlage mit folgenden Prozentsätzen berechnet:¹²⁴

an	Wert	Prozentsatz
----	------	-------------

112 Art. 6 Abs. 10 Gesetz 112/2016

113 Art. 6 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

114 Direzione Provinciale II di ROMA - Ufficio Territoriale ROMA 6 - EUR TORRINO, in Via Canton 20 - CAP 00144 Roma, vgl. FiscoOggi 3.3.2017 Gennaro Napolitano, Dichiarazione di successione residente all'estero

115 Verfügung des Direktors der Einnahmen vom 28.12.2017 Pkt 5, ursprünglich war der 1.1.2018 vorgesehen laut Verfügung des Direktors der Einnahmen vom 27.12.2016 Pkt 8. Die Erklärung konnte bereits ab 23.1.2017 elektronisch eingereicht (Verfügung des Direktors der Einnahmen vom 27.12.2016 Pkt 2.1)

116 Art. 9 DPR 131/1996

117 Art. 2 Abs. 48 DL 262/2006

118 „affini“

119 Gesetz 104 vom 5.2.1992

120 Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006

121 Art. 25 und 26 D.Lgs. 346/1990, vgl. 9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer auf Seite 33

122 Art. 7 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

123 Art. 7 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

124 Art. 2 Abs. 49 DL 262/2006

Ehepartner und Verwandte in gerader Linie	bis 1.000.000,00 € pro Beschenkten	0%
	ab 1.000.000,01 €	4%
Geschwister	bis 100.000,00 € pro Beschenkten	0%
	ab 100.000,01 €	6%
andere Verwandte bis zum 4. Grad		6%
Verschwägerte in gerader Linie		6%
Verschwägerte der Seitenlinie bis zum 3. Grad		6%
Andere		8%
Indirekte Schenkungen die der Schenkungssteuer unterliegen und die das Amt feststellt ¹²⁵	bis 180.759,91	0%
	ab 180.759,92	7%

Ist der Beschenkte behindert¹²⁶ erfolgt die Besteuerung unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis in jedem Fall erst ab den Freibetrag von 1.500.000,00 Euro.¹²⁷

Die so ermittelte **Schenkungssteuer** wird um die vorgesehenen Abzüge¹²⁸ reduziert.¹²⁹

8.3 Freibetrag

Wie bereits dargelegt besteht in gerader Linie ein Freibetrag von 1.000.000,00 Euro pro Erbe. Für Behinderte besteht ein Freibetrag von 1.500.000,00 Euro pro behinderten Erbe unabhängig vom Verwandtschaftsverhältnis.

Für Geschwister besteht ein Freibetrag von 100.000,00 Euro pro Erbe.

Zu Berechnung der korrekten Schenkungssteuer bzw. des noch freien da noch nicht verwendeten Freibetrages müssen anlässlich jeder Schenkung bzw. im Erbfall die vorher stattgefundenen Schenkungen überprüft werden. Diesbezüglich gibt es kein Zeitlimit. Es müssen daher alle vorausgegangenen Schenkungen überprüft werden.

Die objektiven, subjektiven und subjektiven zweckgebundenen Befreiungen werden weder besteuert noch reduzieren sie den Freibetrag.¹³⁰

Indirekten Schenkungen die nicht der Ausgleichung unterliegen¹³¹ und jene von mäßigem Wert¹³² reduzieren ebenfalls nicht den Freibetrag.¹³³

Öffentliche Wertpapiere sind von der Erbschaftssteuer befreit. Insofern sind vorausgegangene Schenkungen von öffentlichen Wertpapieren nicht bei der Bemessung des Freibetrages zu berücksichtigen: sie reduzieren diesen nicht.

Öffentliche Wertpapiere sind allerdings **nicht** von der Schenkungssteuer befreit. Insofern sind vorausgegangene Schenkungen von öffentlichen Wertpapieren bei der Bemessung des Freibetrages bei nachfolgenden Schenkungen zu berücksichtigen: sie reduzieren diesen daher.¹³⁴

125 Art. 56bis Abs. 2 D.Lgs. 346/1990, 350.000.000,00 Lire

126 Gesetz 104 vom 5.2.1992

127 Art. 2 Abs. 49-bis DL 262/2006

128 Art. 25 Abs. 4-ter D.Lgs. 346/1990

129 Art. 7 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

130 Vgl. Punkt 6 Befreiungen auf Seite 14

131 Art. 742 ZGB, vgl. Punkt 3 auf Seite 5

132 Art. 783 ZGB, vgl. Punkt 3 auf Seite 5

133 Vgl. Punkt 3.5 Indirekte Schenkungen auf Seite 8

134 Vgl. Punkt 9.8.8 Obligationen und andere Wertpapiere auf Seite 28

Art der Schenkung	betrifft Freibetrag?	
	Schenkung	Erbschaft
1) Befreiungen		
objektiv	Nein	Nein
subjektiv	Nein	Nein
subjektiv zweckgebunden	Nein	Nein
2) indirekte Schenkungen ohne Ausgleichung	Nein	Nein
3) indirekte Schenkungen mit mäßigem Wert	Nein	Nein
4) öffentliche Wertpapiere	Ja	Nein
5) andere indirekte Schenkungen wenn festgestellt	Ja	Ja
6) andere Schenkungen	Ja	Ja

9 Erbschaftssteuer

9.1 Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer

Die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer ergibt sich aus der Differenz zwischen der Gesamtsumme der übertragenen Güter und Rechte und den Schulden, wie sie laut Gesetz bewertet werden.¹³⁵

Die Bewertung der Güter und Rechte sowie der abziehbaren Schulden erfolgt zum Todestag.

In jedem Fall nicht zu besteuern ist der **Firmenwert** bei Betrieben und Gesellschaftsanteilen.¹³⁶ Bei Konkurs des Verstorbenen fallen lediglich die nach Abschluss des Insolvenzverfahrens den Erben zustehenden Beträge in die Erbsasse.¹³⁷

Ebenfalls nicht zur Bemessungsgrundlage zählen eventuelle mit der Erbschaft verbundene Auflagen.¹³⁸

Hinweis:

Sollten zum Todestag keine Vermögenswerte mehr bestehen, weil diese zu Lebzeiten mittels Schenkung bereits übertragen wurden, ergibt sich keine Verpflichtung mehr zur Abgabe einer Erbschaftssteuererklärung.¹³⁹

Wird die Erbschaft mit Vorbehalt der Inventarerrichtung¹⁴⁰ angenommen, kann das Steueramt im Zuge der Inventarerrichtung eventuelle Einwände vorbringen. Ist das Inventar errichtet und die Einspruchsfristen abgelaufen, muss das Steueramt das so errichtete Inventar für die Erbschaftsteuer anerkennen.¹⁴¹

9.2 Vorausgegangene Schenkungen

Zur Feststellung ab welchem Betrag die Besteuerung erfolgt, muss den vorausgegangenen

¹³⁵ Art. 8 D.Lgs. 346/1990

¹³⁶ Art. 8 Abs. 1-bis D.Lgs. 346/1990, die Befreiung besteht seit 3.10.2006

¹³⁷ Art. 8 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990, Erlass des Finanzministeriums Nr. 281442 vom 7.3.1985

¹³⁸ Art. 647 ZGB, Erlass des Finanzministeriums Nr. 400138 vom 30.06.1988

¹³⁹ Erlass des Finanzministeriums Nr. 240463 vom 17.6.1985

¹⁴⁰ Art. 484 ZGB

¹⁴¹ Erlass des Finanzministeriums Nr. 300646 vom 9.6.1987

Schenkungen Rechnung getragen werden.¹⁴² Dabei wird der aktuelle Wert der Schenkungen an die Erben, inklusive der vermuteten Schenkungen¹⁴³ herangezogen. Nicht berücksichtigt bzw. herangezogen werden die indirekten Schenkungen die nicht der Ausgleichung unterliegen¹⁴⁴ und jene von mäßigem Wert¹⁴⁵. Die beiden letzteren reduzieren folglich nicht den Freibetrag.

Die Schenkungen müssen zu ihrem vollen Wert berechnet werden, auch wenn die Schenkung ursprünglich mit Vorbehalt des Fruchtgenussrechtes oder einem anderen dinglichen Recht vorgenommen wurde.¹⁴⁶

Wichtig:

Als aktueller Wert gilt jener zum Zeitpunkt der Erbschaft bzw. der nachfolgenden Schenkung.

Nicht berücksichtigt werden müssen Schenkungen die von der Erbschafts- (wie zum Beispiel öffentliche Wertpapiere, CCT) und Schenkungssteuer¹⁴⁷ sowie jene die von der Schenkungssteuer befreit sind.

Nachdem die Erbschaft nur mehr einem prozentualen Steuersatz unterliegt, stellen die vorausgegangenen Schenkungen, auch jene die in dem Zeitraum durchgeführt wurden in dem die Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht anwendbar war, sicher, dass der Freibetrag nur einmal zur Anwendung gelangt.¹⁴⁸

Die Rechtsprechung hat dazu unterschiedliche Meinungen vertreten:

- dass die vorausgegangenen Schenkung bei der Erbschaftssteuer nicht mehr zu berücksichtigen sind, auch nicht für die Anwendung des Freibetrages.¹⁴⁹
- dass den vorausgegangenen Schenkung bei einer weiteren Schenkung Rechnung getragen werden muss, auch wenn die vorhergehenden Schenkungen in dem Zeitraum durchgeführt wurden in dem die Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht anwendbar war.¹⁵⁰

Vorausgegangene Schenkungen sind im Abschnitt ES der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

9.3 Erbmasse

Die Erbmasse besteht aus allen Gütern und Rechten die durch die Erbschaft übertragen werden.

Aufgrund einer gesetzlichen Vermutung¹⁵¹ zählen in jedem Fall zur Erbmasse:

- Wertpapiere deren Ertrag der Verstorbene in der letzten Steuererklärung angeführt hat,¹⁵² außer sie wurden noch vom Erblasser veräußert
- Gegenstände und Inhaberwertpapiere im Besitz des Verstorbenen oder bei Dritten in seinem Namen verwahrt.¹⁵³

Bei nachfolgenden Gütern die auf den Namen mehrerer Personen lauten, wird dem Erblasser anteilmäßig sein Teil zugerechnet, außer es wurden zwischen den Miteigentümern, andere

142 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 49/13634 vom 16.6.1982, Erlass des Finanzministeriums Nr. 350043 vom 6.6.1990

143 Vgl. Punkt 3 auf Seite 5

144 Art. 742 ZGB, vgl. Punkt 3 auf Seite 5

145 Art. 783 ZGB, vgl. Punkt 3 auf Seite 5

146 Art. 8 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

147 Vgl. Pkt. 6 auf Seite 14

148 Erlass des Finanzministeriums Nr. 272706 vom 7.11.1977, sowie Anleitungen zur Erbschaftsteuererklärung Abschnitt ES

149 Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion V Nr. 24940 vom 6.12.2016 sowie, Nr. 26050 vom 16.12.2016

150 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 11677 vom 11.05.2017

151 Art. 11 D.Lgs. 346/1990

152 Art. 11 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

153 Art. 11 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

Anteile vereinbart:¹⁵⁴

- Gegenstände
- Inhaberwertpapiere
- Inhalte von Schließfächern
- Aktien und andere Wertpapiere
- Forderungen, einschließlich Bankguthaben

Bei Gesellschaftsanteilen wird der jeweilige Anteil dem Erblasser zugerechnet auch wenn in den Satzungen der Gesellschaft, im Gründungsakt oder in Nebenverträgen für die anderen Gesellschafter ein Anwachsungsrecht oder das Recht zum Erwerb der Anteile des Verstorbenen zu einem geringeren Preis als der Wertansatz für die Erbschaftssteuer besteht.¹⁵⁵

Wichtig:

Bei Gütergemeinschaft fallen grundsätzlich auch die Bankguthaben die nur auf den Namen des Erblassers lauten zur Hälfte in die Erbmasse¹⁵⁶ außer es kann nachgewiesen werden, dass diese nicht in die Gütergemeinschaft fallen,¹⁵⁷

9.4 Gesetzlichen Vermutung von Geld, Schmuck, und Mobilien

Der Erbmasse werden aufgrund einer gesetzlichen Vermutung Geld, Schmuck, und Mobilien im Ausmaß von 10% der eigentlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Als Mobilien gelten alle Gegenstände die zur Nutzung und zur Zier einer Wohnung dienen, einschließlich der Kunstgegenstände die nicht unter Denkmalschutz stehen.¹⁵⁸

Wichtig:

die Erhöhung um 10% wird nicht auf die Erbmasse sondern auf die Bemessungsgrundlage, also nach Abzug der anerkannten Schulden berechnet.

Damit sind die Wertgegenstände die sich in der Wohnung befinden nicht getrennt in der Erbmasse anzuführen da diese pauschal mit 10% angesetzt werden.

Diese gesetzliche Vermutung greift unabhängig davon ob der Erblasser Eigentümer der Wohnung ist.

Nicht in die Pauschalierung fallen alle Wertgegenstände, Kunstsammlungen und Ähnliches die sich nicht in der Wohnung, sondern beispielsweise in einem Schließfach, in einem Lager oder in Ausstellungen befinden. Diese sind getrennt zu bewerten¹⁵⁹ und sind Bestandteil der Aktiva der Erbmasse.¹⁶⁰

9.5 Objektive Befreiungen

Ausgenommen von der Erbmasse und folglich von der Erbschaftssteuer sind:

- Übertragungen die von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sind¹⁶¹ (bestimmte indirekte Schenkungen, subjektive und subjektiv-zweckgebundene Schenkungen)
- Güter und Rechte die auf den Namen des Verstorbenen in öffentlichen Verzeichnissen eingetragen sind, wenn nachgewiesen werden kann, dass er das Eigentum vor dem Tod verloren hat. Der Nachweis kann mit einer öffentlichen Urkunde, einer beglaubigten Urkun-

¹⁵⁴ Art. 11 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

¹⁵⁵ Art. 11 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

¹⁵⁶ Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion für Zivilverfahren V Nr. 10.386 vom 6.5.2009

¹⁵⁷ Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion I Nr. Sez. I, 1149/ 569598 vom 23.01.2004

¹⁵⁸ Art. 9 Abs. 2 und 3 D.Lgs. 346/1990

¹⁵⁹ Siehe Punkt 9.8.12 Andere Güter auf Seite 30

¹⁶⁰ Vgl. Pintaudi Giuseppe in „Opere d'arte, successioni e donazioni: quale regime fiscale?“, Quotidiano Ipsos vom 27.10.2017

¹⁶¹ Vgl. Pkt. 6 auf Seite 14

de oder einen Dokument mit einem sichern Datum erbracht werden.¹⁶²

- Aktien und andere namentliche Wertpapiere die auf den Namen des Verstorbenen lauten, wenn diese vor dem Tod veräußert wurden. Der Nachweis kann mit einer beglaubigten Urkunde oder einer beglaubigten Indossament erbracht werden.¹⁶³
- Entschädigungen¹⁶⁴ bei Beendigung des Agenturvertrages durch den Tod des Vertreters/ Vermittlers/Agenten.¹⁶⁵
- Abfertigung¹⁶⁶ bei Beendigung eines abhängigen Arbeitsverhältnisses durch den Tod des Mitarbeiters.¹⁶⁷
- Abfindungen aus Pflichtversicherungen und freiwilligen Versicherungen (Lebensversicherung) die von vorne herein den Erben zustehen.¹⁶⁸ Das sind Lebensversicherungen deren Begünstigter laut Police der Erbe ist.¹⁶⁹ Ist der Begünstigte hingegen der Versicherungsnehmer selbst und nicht der Erbe, stellen die Ansprüche eine Forderung dar¹⁷⁰ die der Erbschaftssteuer unterliegen.
- Auszahlung des Pensionsfonds an die Erben¹⁷¹
- Forderungen des Verstorbenen die vor Gericht beanstandet wurden, bis dessen Bestehen durch ein Urteil oder einen Vergleich festgestellt wird.¹⁷²
- Forderungen des Verstorbenen gegenüber dem Staat und bestimmten anderen öffentlichen Körperschaften, bis sie von diesen anerkannt werden. Dazu zählen auch Steuerguthaben und Guthaben aus Sozialbeiträgen.¹⁷³
- Forderungen des Verstorbenen, die an den Staat abgetreten werden.¹⁷⁴
- Kulturgüter und Kunstgegenstände die unter Denkmalschutz stehen.¹⁷⁵ Für diese Güter haben die Erben bestimmte Auflagen und Haltefristen zu erfüllen.¹⁷⁶
- Öffentliche und gleichgestellte Wertpapiere einschließlich BOT¹⁷⁷ und CCT¹⁷⁸.¹⁷⁹
- Güter und Rechte die aufgrund gesetzlicher Bestimmungen von der Erbschaftssteuer befreit sind.
- Fahrzeuge die in öffentlichen Verzeichnissen eingetragen sind.¹⁸⁰

9.6 Kulturgüter

Kulturgüter und Kunstgegenstände sind von der Erbschaftssteuer befreit wenn sie vor Eröffnung der Erbschaft unter Denkmalschutz gestellt wurden und wenn die Verpflichtungen zur

162 Art. 12 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

163 Art. 12 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

164 Art. 1751 letzter Absatz ZGB

165 Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

166 Art. 2122 ZGB

167 Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

168 Art. 12 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

169 Iure proprio

170 Iure successionis

171 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 70/E vom 18.12.2007 Pkt. 4

172 Art. 12 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

173 Art. 12 Abs. 1 Buchst. e D.Lgs. 346/1990

174 Art. 12 Abs. 1 Buchst. f D.Lgs. 346/1990

175 Art. 12 Abs. 1 Buchst. g und Art. 13 D.Lgs. 346/1990

176 Art. 13 D.Lgs. 346/1990

177 „Buoni Ordinari del Tesoro“

178 „Certificati del Credito del Tesoro“

179 Art. 12 Abs. 1 Buchst. h und i D.Lgs. 346/1990

180 Art. 12 Abs. 1 Buchst. l D.Lgs. 346/1990

Erhaltung und Bewahrung erfüllt wurden.¹⁸¹

Die Erben müssen die Kulturgüter detailliert auflisten und dem zuständigen Denkmalamt unterbreiten. Dieses bescheinigt für jedes einzelne Kulturgut das Bestehen des Denkmalschutzes sowie die Einhaltung der Verpflichtungen zur Erhaltung und Bewahrung. Diese Aufstellung muss der Erbschaftssteuererklärung beigelegt werden. Muss keine Erbschaftssteuererklärung eingereicht werden muss diese Aufstellung innerhalb des für die Erbschaftssteuererklärung vorgesehenen Termins beim zuständigen Steueramt eingereicht werden.¹⁸²

Verweigert das zuständige Denkmalamt die notwendige Bescheinigung, kann dagegen beim zuständigen Ministerium Einspruch eingereicht werden. Wird der Einspruch angenommen, muss die entsprechende Entscheidung innerhalb 30 Tagen beim zuständigen Steueramt eingereicht werden. Das Steueramt erstattet die gegebenenfalls bereits bezahlte Erbschaftssteuer zurück.¹⁸³

Die Befreiung von der Erbschaftssteuer geht nachträglich verloren wenn:

- die Kulturgüter:
 - innerhalb von 5 Jahren nach Erbschaft veräußert werden
 - ohne Autorisierung exportiert werden
 - bei Immobilien einer anderen nicht autorisierten Zweckbestimmung zugeführt werden
- für diese Kulturgüter die Auflagen nicht eingehalten werden, die es dem Staat bzw. dem Land erlauben das Vorkaufrecht auszuüben.

Das zuständige Denkmalamt teilt diese Tatbestände dem zuständigen Steueramt mit.¹⁸⁴

9.7 Verwaltungsstrafen

Verwaltungsstrafen im Steuerbereich die vom Erblasser geschuldet waren gehen nicht auf die Erben über.¹⁸⁵ Diese sind mit dem Tod erloschen.

Die geschuldeten Steuern und die entsprechenden Verzugszinsen bleiben hingegen aufrecht.

9.8 Wertermittlung der Erbmasse

9.8.1 Immobilien

Bei Immobilien wird der Marktwert des vollen Eigentums zum Todestag herangezogen.¹⁸⁶

Das Steueramt darf keine Beanstandung vornehmen, wenn ein Wert angeführt wurde der:¹⁸⁷

- bei nicht bebaubaren Grundstücken mindestens dem **Besitzertrag** laut Grundkataster erhöht um 25%¹⁸⁸ und multipliziert mit 75 erhöht um 20%¹⁸⁹ entspricht (112,5%);
- bei Gebäuden dem Katasterertrag erhöht um 5%¹⁹⁰ und multipliziert mit nachfolgenden Koeffizienten entspricht:
 - Kategorie A und C mit Ausnahme von A/10 und C/1: 120 (126%)
 - Kategorie A und C mit Ausnahme von A/10 und C/1 als Erstwohnung: 110 (115,5%)
 - Kategorie B: 140
 - Kategorie A/10 und D: 60 (63%)
 - Kategorie E und C/1: 40,8 (42,84%)

181 Art. 13 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

182 Art. 13 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

183 Art. 13 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

184 Art. 13 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

185 Art. 8 D.Lgs. 472 vom 18.12.1997

186 Art. 14 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

187 Art. 34 Abs. 5 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

188 Art. 3 Abs. 51 Gesetz 662/1996 Erhöhung Besitzertrag um 25%

189 Art. 1-bis Abs. 7 DL 168 vom 12.07.2004

190 Art. 3, Abs. 48, Gesetz 662 vom 23.12.1996

Beispiel:

vgl. dazu das Berechnungsbeispiel unter Punkt 3.3 Vermutete Schenkungen auf Seite 3.

Hinweis:

Es kommt immer wieder zu Beanstandungen durch das Steueramt in Fällen in denen Baugrundstücke zuerst, in der Regel, von den Eltern an die Kinder geschenkt und nachfolgend von den Kindern verkauft werden.¹⁹¹ Das Steueramt vermutet, dass die Schenkung nur dazu dient eine Aufwertung für die Einkommenssteuer zu erzielen um die bei einem Verkauf sonst anfallende Besteuerung der Mehrerlöse zu umgehen.¹⁹² Der oberste Gerichtshof hat bisher unterschiedlich entschieden.¹⁹³ Erfolgt allerdings die Verwendung des Verkaufserlöses ausschließlich und nachvollziehbar durch die Kinder, kann das Steueramt keine Beanstandung vornehmen.¹⁹⁴ Die diesbezügliche Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen.¹⁹⁵ Eine zeitliche unmittelbare aufeinanderfolgende Schenkung und nachfolgenden Verkauf wird als Steuervermeidung eingestuft.¹⁹⁶

Im Falle der Zahlung an den Schenker wurde dem Steueramt Recht gegeben.¹⁹⁷

9.8.2 Dingliche Rechte

Ist die Liegenschaft mit einem dinglichen Recht belastet, bildet die Differenz zwischen dem vollen Eigentum und dem dinglichen Recht die Bemessungsgrundlage.¹⁹⁸

Der Wert des Fruchtgenusses, Wohnungsrechts oder Nutzungsrechts wird ermittelt, in dem der Wert des vollen Eigentums multipliziert mit dem gesetzlichen Zinsfuß¹⁹⁹ (derzeit 0,8%²⁰⁰) die Annuität darstellt die ihrerseits multipliziert wird mit:²⁰¹

- 125²⁰² wenn es sich um ein unbefristetes Recht handelt. Dies betrifft daher nicht natürliche Person als Erben da in diesen Fällen das Recht maximal auf die Lebenszeit der betreffenden Person befristet ist.²⁰³
- der Anzahl der Jahre wenn es sich um eine befristetes Recht handelt mit maximal 125²⁰⁴. Wird das Recht auf eine natürliche Person übertragen und auf deren Lebenszeit beschränkt, kann dieser Wert nicht jenen überschreiten der sich aus der Anwendung der Koeffizienten laut Tabelle (Lebenserwartung) gemäß Registersteuergesetz ergibt.²⁰⁵
- den Koeffizienten laut Tabelle (Lebenserwartung) gemäß Registersteuergesetz²⁰⁶ wenn das Recht auf eine natürliche Person übertragen wird. Erfolgt die Übertragung des Rechtes auf mehrere Personen wird das Lebensalter:²⁰⁷
 - der ältesten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod eines beliebigen der Be-

191 Vgl.dazu Gavelli Giorgio in Aree cedute da parenti: rivendite nel mirino, in Il Sole 24 Ore Nr. 84 vom 26.3.2018 Seite 19

192 Im Sinne des Art. 37 Abs. 3 DPR 600/1973

193 Urteile der Kassation Nr. 22716/2016 und Nr. 21794 vom 15.10.2014 zugunsten des Steueramtes und Nr. 12316 vom 17.05.2017 zugunsten des Steuerpflichtigen

194 Urteile der Kassation Nr. 12316 vom 17.05.2017, 29182, 29189, 29190 alle vom 6.12.2017, 6276 vom 14.03.2018 und 19419 vom 20.07.2018

195 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 1734 vom 24.1.2018

196 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 20250 vom 09.10.2015, Nr. 18487 vom 26.07.2017 und Nr. 27781 vom 22.11.2017

197 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 19417 vom 20.07.2018

198 Art. 14 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

199 Art. 1284 ZGB

200 DM 12.12.2018

201 Art. 14 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

202 Art. 1 Abs. 2 DM 19.12.2018

203 Art. 17 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

204 Art. 1 Abs. 2 DM 19.12.2018

205 Art. 17 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

206 Tabelle zum DPR 131/1986

207 Art. 17 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

- günstigsten erlischt
- der jüngsten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod eines der Begünstigten auf die anderen übergeht
 - der betreffenden dritten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod dieser anderen dritten Person erlischt.

Für die Erbpacht gelten spezifische Bestimmungen.²⁰⁸

9.8.3 Unternehmen

Die Übertragung von Unternehmen sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Erbschaftssteuer befreit.²⁰⁹ Treffen diese Befreiungen nicht zu wird der Wert des Unternehmens wie folgt ermittelt.

Die Bemessungsgrundlage für Unternehmen ergibt sich aus dem Wert der Güter und Rechte des Unternehmens zum Todeszeitpunkt. Ausgenommen sind alle Güter und Rechte die von der Erbschaftssteuer befreit sind.²¹⁰ Von diesen Aktivwerten wird die Passiva abgezogen.²¹¹

Bestand für das Unternehmen die Verpflichtung ein Inventar²¹² zu führen, kann auf die Aktiva und Passiva des letzten Inventars Bezug genommen werden. Dabei ist den bis zum Todestag eingetretenen Veränderungen Rechnung zu tragen.

Betriebsgüter die mit Fruchtgenuss oder einem Nutzungsrecht belastet sind, werden entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschriebenen Methoden bewertet.²¹³

In jedem Fall nicht zu besteuern ist der **Firmenwert**.²¹⁴ Bei Konkurs des Verstorbenen fallen lediglich das nach Abschluss des Insolvenzverfahrens den Erben zustehenden Beträge in die Erbasse.

Unternehmen sind im Abschnitt EN der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

9.8.4 Schiffe und Boote

Die Bemessungsgrundlage für Schiffe und Boote die nicht einem Unternehmen zuzurechnen sind, stellt der übliche Marktwert, unter Berücksichtigung des Alters und des Erhaltungszustandes dar.²¹⁵

Besteht auf dem Schiff oder Boot ein Fruchtgenuss oder ein Nutzungsrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschriebenen Methoden zu bewerten.²¹⁶

Sind die Schiffe und Boote einem Unternehmen zuzurechnen, werden sie bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²¹⁷

Schiffe und Boote sind im Abschnitt EQ der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

9.8.5 Flugzeuge

Die Bemessungsgrundlage für Flugzeuge die nicht einem Unternehmen zuzurechnen sind, stellt der übliche Marktwert, unter Berücksichtigung des Alters und des Erhaltungszustandes dar.²¹⁸

208 Art. 14 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

209 Vgl. Punkt 6.1.2 Befreiung für Betriebe und Gesellschaften auf Seite 15

210 Vgl. Punkt 9.5 auf Seite 22

211 Art. 15 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

212 Art. 2217 ZGB

213 Art. 15 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

214 Art. 8 Abs. 1-bis D.Lgs. 346/1990, die Befreiung besteht seit 3.10.2006

215 Art. 15 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

216 Art. 15 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

217 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 26

218 Art. 15 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

Ist das Flugzeug mit einem Fruchtgenuss oder einem Nutzungsrecht belastet, ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschriebenen Methoden zu bewerten.²¹⁹

Ist das Flugzeug einem Unternehmen zuzurechnen, wird es bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²²⁰

Flugzeuge sind im Abschnitt EP der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

9.8.6 Aktien

Aktien die an der Börse gehandelt sind, werden zum durchschnittlichen Kurs im letzten Vierteljahr vor dem Todesfall bewertet.²²¹

Aktien die **nicht** an der Börse gehandelt sind, werden zum anteiligen Wert am Eigenkapital wie dieses aus dem letzten veröffentlichten Jahresabschluss hervorgeht zuzüglich der bis zum Todestag eingetretenen Veränderungen bewertet.²²²

Besteht auf den Aktien ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschriebenen Methoden zu bewerten.²²³

Sind die Aktien Teil des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmers werden sie, unserer Ansicht nach aufgrund der Befreiung des Firmenwertes, bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²²⁴ Bei Aktien die Teil des Betriebsvermögens von Gesellschaften sind stellt sich die Frage nicht da diese auf den Namen der Gesellschaft lauten und folglich nicht in die Erbschaft fallen.

Hinweis:

Bei Aktien und Gesellschaftsanteilen ist der Zusammenhang mit der Einkommensteuer in Bezug auf die eventuellen Mehrerlöse bei einem Verkauf zu beachten.²²⁵

Bei einer Übertragung im **Erbschaftswege** gilt für die Einkommensteuer der in der Erbschaftsteuererklärung angeführte Wert als Anfangswert der mit dem eventuellen Verkaufserlös zu vergleichen ist um einen zu steuernden Mehrerlös zu ermitteln. Eine Aufwertung durch den Erblasser ist daher für den Erben nicht verwendbar.

Bei einer Übertragung im **Schenkungswege** gilt für die Einkommensteuer der selbe Wertansatz wie für den Schenker unabhängig davon was im Schenkungsvertrag als Wert angeführt wurde. Dieser Wertansatz des Schenkers gilt als Anfangswert der mit dem eventuellen Verkaufserlös zu vergleichen ist um einen zu steuernden Mehrerlös zu ermitteln. Eine Aufwertung durch den Schenker kann daher für den Beschenkten vorteilhaft sein.

Aktien sind im Abschnitt EO der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

9.8.7 Gesellschaftsanteile

Gesellschaftsanteile die **nicht** an der Börse gehandelt sind, werden zum anteiligen Wert am Eigenkapital wie dieses aus dem letzten veröffentlichten Jahresabschluss hervorgeht zuzüglich der bis zum Todestag eingetretenen Veränderungen bewertet.²²⁶

Für Gesellschaften und Körperschaften die nicht verpflichtet sind den Jahresabschluss zu veröffentlichen wird auf das letzte Inventar Bezug genommen.

219 Art. 15 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

220 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 26

221 Art. 16 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

222 Art. 16 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

223 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

224 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 26

225 Art. 68 Abs. 6 DPR 917/1986

226 Art. 16 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

Für Gesellschaften und Körperschaften die weder verpflichtet sind den Jahresabschluss zu veröffentlichen noch ein Inventar zu erstellen, erfolgt die Bewertung als Unternehmen wie unter Punkt 9.8.3 auf Seite 26 beschrieben.

Zu den Gesellschaftsanteilen zählen alle Beteiligungen an:

- Aktiengesellschaften die nicht börsennotiert sind
- andere Kapitalgesellschaften²²⁷
- andere Körperschaften
- Personengesellschaften²²⁸
- de facto Gesellschaften
- einfache Gesellschaften.

Zu den Gesellschaftsanteilen zählen grundsätzlich **nicht** die Anteile an Freiberuflersozietäten. Diese werden nicht als Gesellschaftsanteile sondern als Forderungen in die Erbmasse einbezogen. Die Bewertung erfolgt aber trotzdem, aufgrund eines gesetzlichen Verweises, wie die hier beschriebenen Gesellschaftsanteile.²²⁹

Besteht auf den Anteilen ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschriebenen Methoden zu bewerten.²³⁰

Sind die Gesellschaftsanteile Teil des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmers werden sie, unserer Ansicht nach aufgrund der Befreiung des Firmenwertes, bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²³¹ Bei Gesellschaftsanteilen die Teil des Betriebsvermögens von Gesellschaften sind stellt sich die Frage nicht da diese auf den Namen der Gesellschaft lauten und folglich nicht in die Erbschaft fallen.

Gesellschaftsanteile sind im Abschnitt EO der Erbschaftsteuererklärung anzuführen.

9.8.8 Obligationen und andere Wertpapiere

Obligationen und Wertpapiere die an der Börse gehandelt sind, werden zum durchschnittlichen Kurs im letzten Vierteljahr vor dem Todesfall, zuzüglich der an gereiften Zinsen bewertet.²³²

In der Bewertung von Obligationen und Wertpapiere die **nicht** an der Börse gehandelt sind, ist auf ähnliche Wertpapiere die an der Börse gehandelt werden abzustellen.²³³

Beteiligungen an Fonds werden aufgrund der letzten zusammenfassenden Übersicht die veröffentlicht wurde bewertet.²³⁴ Dazu zählen auch Anteile an Investmentfonds mit Ausnahmen jener bzw. jenes Anteils den der Fonds in öffentliche, erbschaftssteuerfreie Wertpapiere veranlagt hat.²³⁵

Besteht auf den Wertpapieren ein Fruchtgenussrecht ist dieses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschriebenen Methoden zu bewerten.²³⁶

Sind die Obligationen, Wertpapiere oder Anteile an Fonds Teil des Betriebsvermögens eines Einzelunternehmers werden sie, unserer Ansicht nach aufgrund der Befreiung des Firmenwertes, bei der Bewertung des Unternehmens mit den entsprechenden Buchwerten angesetzt.²³⁷

227 GmbH, KGaA, Genossenschaften

228 OHG, KG

229 Art. 18 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

230 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

231 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 26

232 Art. 16 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

233 Art. 16 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

234 Art. 16 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

235 Vgl.dazu Vallefucio Valerio in La definizione dei contratti al nodo della successione, in Il Sole 24 Ore Nr. 125 vom 8.8.2018 Seite 6

236 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

237 Vgl. dazu Punkt 9.8.3 auf Seite 26

Bei Obligationen, Wertpapieren oder Anteilen an Fonds die Teil des Betriebsvermögens von Gesellschaften sind stellt sich die Frage nicht da diese auf den Namen der Gesellschaft lauten und folglich nicht in die Erbschaft fallen.

Öffentliche Wertpapier sind von der Erbschaftssteuer befreit. Insofern sind vorausgegangene Schenkungen von öffentlichen Wertpapieren auch nicht bei der Bemessung des Freibetrages zu berücksichtigen: sie reduzieren diese daher nicht.

Wichtig:

Öffentliche Wertpapiere sind allerdings **nicht** von der Schenkungssteuer befreit. Insofern sind vorausgegangene Schenkungen von öffentlichen Wertpapieren bei der Bemessung des Freibetrages bei nachfolgenden Schenkungen zu berücksichtigen: sie reduzieren diesen daher.

Obligationen und andere Wertpapier sind im Abschnitt EO der Erbschaftsteuererklärung anzuführen. Die Anleitungen zur Erbschaftsteuererklärung empfehlen auch die steuerbefreiten öffentlichen Wertpapiere in dieser anzuführen. Die Rechtslehre hingegen ist gegenteiliger Auffassung.²³⁸

9.8.9 Leibrenten und Pensionen

Die Bemessungsgrundlage für Leibrenten und Pensionen errechnet sich²³⁹ wie jene für dingliche Rechte wie unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschrieben.

9.8.10 Begründung eines Familiengutes

Die Begründung eines Familiengutes kann mit oder ohne Eigentumsübertragung geschehen. Daraus ergeben sich folgende Möglichkeiten:

im Eigentum	mit Übertragung	Schenkungssteuer
eines Ehepartners	Nein	Nein
eines Ehepartners	Ja	Ja
beider Ehepartner	Nein	Nein
Eines Dritten	Nein	Ja
Eines Dritten	Ja	Ja

Die Begründung eines Familiengutes²⁴⁰ durch einen Dritten zählt zu den Leibrenten und Pensionen auch wenn dieser sich das Eigentum zurückbehält. Die für die Nutzung dem Familiengut zugeführten Güter sind für die Erbschafts- und Schenkungssteuer einer Leibrente gleichgestellt.²⁴¹

9.8.11 Forderungen

Verzinsliche Forderungen werden zu ihrem Nominalwert zuzüglich der gereiften Zinsen bewertet.²⁴² Zu diesen Forderungen zählen auch Bankguthaben. Bankguthaben bei einer italienischen Bank in ausländischer Währung gelten ebenfalls als zu steuernden Forderungen auch wenn sie von Ausländern gehalten werden.²⁴³

Zu den Forderungen aus einem K/K Guthaben des Verstorbenen zählen auch die Belastungen aufgrund ausgestellter Schecks wenn diese nicht mindestens 4 Tage vor dem Todesdatum zum

²³⁸ Busani Angelo in Casa, BOT, arte, non profit: tutti gli sconti del fisco, in Il Sole 24 Ore Nr. 21 vom 22.01.2018 Seite 19

²³⁹ Art. 17 D.Lgs. 346/1990

²⁴⁰ „fondo patrimoniale“ Art. 167 ZGB

²⁴¹ Rundschreiben des Finanzministeriums 221/E vom 30.11.2000 Pkt. e

²⁴² Art. 18 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

²⁴³ Erlass des Finanzministeriums Nr. 320653 vom 28.2.1975

Inkasso vorgelegt wurden.²⁴⁴

Unverzinsliche Forderungen die erst nach Ablauf von mehr als einem Jahr nach Erbschaft fällig sind, werden zum Zeitwert bewertet. Dieser wird durch Abzinsung mit dem gesetzlichen Zinsfuß ermittelt.²⁴⁵

Forderungen die nicht in Geld ausgedrückt sind, werden zum Wert der entsprechenden Güter bewertet.²⁴⁶

Das Recht auf Auszahlung des Anteils an Personengesellschaften²⁴⁷ und diesen gleichgestellten²⁴⁸ werden wie der entsprechende Gesellschaftsanteil²⁴⁹ bewertet.²⁵⁰

Ist bei Erlebensversicherungen der Begünstigte der Versicherungsnehmer selbst und nicht ein eventueller Erbe, stellen die Ansprüche des Erben an die Versicherung eine Forderung dar²⁵¹ die der Erbschaftssteuer unterliegen.

Nicht als Forderungen zählen die Forderungen aus Autorenrechten²⁵² die der Erblassers zu Lebzeiten erworben hatte aber die noch nicht ausgezahlt wurden.²⁵³ Diese unterliegen nicht der Erbschaftssteuer.

9.8.12 Andere Güter

Die anderen Güter und Rechte, für welche keine vom Gesetz vorgesehene spezifische Bewertung anzuwenden ist, werden mit ihrem Marktwert zum Zeitpunkt der Erbschaft bewertet.

Dazu zählen alle Güter und Rechte mit Ausnahme jener die vorausgehend beschrieben wurden:

- Geld, Schmuck, und Möbel die pauschal mit 10% der Bemessungsgrundlage angesetzt werden;²⁵⁴
- Immobilien und dingliche Rechte;²⁵⁵
- Unternehmen;²⁵⁶
- Schiffe und Flugzeuge²⁵⁷
- Aktien, Gesellschaftsanteile, Obligationen und andere Wertpapiere²⁵⁸
- Leibrenten und Pensionen²⁵⁹
- Forderungen²⁶⁰

Ebenfalls nicht zu den Rechten die der Erbschaftssteuer unterliegen zählen Autorenrechte des Erblassers.²⁶¹ Diese unterliegen nicht der Erbschaftssteuer, nachdem diese Rechte von Rechts wegen auf die Erben übergehen und nicht aufgrund der Erbschaft.

Sind diese Güter und Rechte mit einem Fruchtgenussrecht oder Nutzungsrecht belastet, ist die-

244 Art. 22 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

245 Art. 18 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

246 Art. 18 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

247 Art. 2289 ZGB

248 Art. 5 Abs. 3 DPR 917/1986

249 Vgl. Pkt. 9.8.7 Auf Seite 27

250 Art. 18 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

251 Iure successionis, Vgl.dazu Vallefuoco Valerio in La definizione dei contratti al nodo della successione, in Il Sole 24 Ore Nr. 125 vom 8.8.2018 Seite 6

252 Vgl. dazu auch Pkt. 9.8.12 Auf Seite 30

253 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 14/17000 vom 15.3.1985, Pkt. 11 sowie Erlass des Finanzministeriums Nr. 240995 vom 13.11.1985

254 Vgl. Pkt. 9.3 auf Seite 21

255 Vgl. Pkt. 9.8.1 und 9.8.2 auf Seite 24 ff

256 Vgl. Pkt. 9.8.3 auf Seite 26

257 Vgl. Pkt. 9.8.4 und 9.8.5 auf Seite 26 ff

258 Vgl. Pkt. 9.8.6, 9.8.7 und 9.8.8 auf Seite 27 ff

259 Vgl. Pkt. 9.8.9 auf Seite 29

260 Vgl. Pkt. 9.8.11 auf Seite 29

261 Vgl. dazu auch Pkt. 9.8.11 Auf Seite 29, Erlass des Finanzministeriums Nr. 251025 vom 22.5.1987

ses entsprechend den unter Punkt 9.8.2 auf Seite 25 beschriebenen Methoden zu bewerten.²⁶²

In der Erbschaftssteuererklärung anzuführen sind auch Goldbarren auch wenn sie sich in der Wohnung des Erblassers befinden. Dies deshalb weil Goldbarren nicht als Kunstgegenstände angesehen werden können.

Zusätzlich zur Erbschaftssteuererklärung muss auch das Erbe, wie auch der Import, der Export, der Kauf und der Verkauf von Gold (das nicht Schmuck ist) der Banca d'Italia UIF gemeldet werden, wenn der Wert 12.500,00 Euro oder mehr beträgt.²⁶³ Die Meldung erfolgt elektronisch.

9.9 Passiva

Grundsätzlich sind alle zum Zeitpunkt der Erbschaft bestehenden Schulden des Verstorbenen absetzbar.²⁶⁴

Nicht absetzbar sind die Verbindlichkeiten die aus dem Erwerb von Gütern und Rechten entstanden sind die nicht der Erbschaftssteuer unterliegen. Unterliegen die durch Schulden erworbenen Güter und Rechte teilweise der Erbschaftssteuer sind die entsprechenden Verbindlichkeiten im selben Verhältnis absetzbar.²⁶⁵

Beispiel:

Die Bankverbindlichkeiten die zur Finanzierung des Kaufs öffentlicher Wertpapiere aufgenommen wurden, stellen keine von der Erbmasse absetzbare Passiva dar, da die damit erworbenen Wertpapiere nicht Teil der Aktiva der Erbmasse sind.

Die Verbindlichkeiten die der Verstorbene gemeinsam mit anderen Personen hatte, werden dem Erblasser anteilmäßig zugerechnet, außer es wurden zwischen den Mitschuldern andere Anteile vereinbart. Dies gilt auch für Verbindlichkeiten auf Kontokorrente.²⁶⁶

Die Schulden müssen grundsätzlich durch ein Schriftstück mit sicherem Datum vor Erbschaft durch einen Originalbeleg oder einer beglaubigten Kopie²⁶⁷ oder durch ein endgültiges Urteil belegt sein.²⁶⁸

Liegt das zum Nachweis für die einzelnen Verbindlichkeiten vorgesehene Dokument nicht vor, kann der Nachweis durch den Vordruck Mod. 11 - 237²⁶⁹ der von einem Erben und vom Gläubiger mit beglaubigter Unterschrift unterzeichnet wird, erbracht werden. In diesem Vordruck werden die Schulden bestätigt.²⁷⁰

Die Verbindlichkeiten können auch nach Abgabe der Erbschaftssteuererklärung im Nachhinein innerhalb von 3 Jahren nachgewiesen werden. Für die Verbindlichkeiten die aus einem Gerichtsurteil hervorgehen und für die Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Verwaltungen ist diese Frist auf 6 Monate ab dem endgültigen Urteil bzw. dem definitiven Bescheid verlängert.²⁷¹

262 Art. 16 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

263 Art. 1 Abs. 2 L 7/2000

264 Art. 20 D.Lgs. 346/1990

265 Art. 22 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

266 Art. 22 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

267 Art. 23 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

268 Art. 21 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

269 Vgl. Seite 40

270 Art. 23 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

271 Art. 23 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

9.9.1 Arztspesen

Die Arztspesen die **von den Erben** für den Verstorbenen in seinen letzten 6 Lebensmonaten getragen wurden sind absetzbar wenn sie durch eine ordnungsgemäße Quittung belegt sind. Diese Quittung kann auch nach dem Tod ausgestellt sein. Zu den Arztspesen zählen auch die Aufwendungen für den Krankenhausaufenthalt, Medikamente und für Prothesen.²⁷²

9.9.2 Kosten für die Beerdigung

Die Kosten für die Beerdigung sind bis zu einem Betrag von 1.032,91 Euro²⁷³ absetzbar²⁷⁴ wenn sie durch eine ordnungsgemäße Quittung belegt sind.

9.9.3 Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen

Die Wechselschulden und die Schulden gegenüber Unternehmen, sind absetzbar wenn diese aus der ordnungsgemäß geführten Buchhaltung des Gläubigers hervorgehen.²⁷⁵

Als Nachweis muss ein notariell beglaubigter Auszug der Buchhaltung des Gläubigers vorliegen.²⁷⁶

9.9.4 Verbindlichkeiten gegenüber Banken

Die Schulden gegenüber Banken, sind absetzbar wenn diese aus der ordnungsgemäß geführten Buchhaltung der Bank hervorgehen. Dazu zählen auch die Verbindlichkeiten aus Girokonten.²⁷⁷

Nicht absetzbar sind Belastungen aus ausgestellten Schecks wenn diese nicht mindestens 4 Tage vor dem Todesdatum zum Inkasso vorgelegt wurden.²⁷⁸

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine entsprechende Bescheinigung der Bank vorliegen.²⁷⁹ In dieser Bescheinigung müssen alle Verbindlichkeiten und alle Guthaben des Verstorbenen gegenüber der Bank sowie bei einer Kontokorrentverbindlichkeit alle Bewegungen des Girokontos seit dem letzten Aktivsaldo bzw. der letzten 12 Monate aufscheinen.²⁸⁰

9.9.5 Verbindlichkeiten aus einem Arbeitsverhältnis

Hatte der Erblasser unselbständige Mitarbeiter beschäftigt, sind die Verbindlichkeiten aus diesen Arbeitsverhältnissen einschließlich der Abfertigung und der Sozialabgaben in dem Ausmaß absetzbar das zum Todestag gereift ist, auch wenn das Arbeitsverhältnis von den Erben weiter geführt wird.²⁸¹

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine entsprechende Bescheinigung der Arbeitsinspektorates vorliegen.²⁸²

9.9.6 Verbindlichkeiten gegenüber öffentlichen Körperschaften

Die Schulden gegenüber dem Staat, Gebietskörperschaften und öffentliche Für- und Vorsorgekörperschaften die zum Zeitpunkt der Erbschaft bestanden sind absetzbar.²⁸³

Die Steuerschulden die vor dem Todestag entstanden sind, sind absetzbar auch wenn sie erst

272 Art. 24 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

273 Lire 2.000.000

274 Art. 24 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

275 Art. 21 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

276 Art. 22 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

277 Art. 21 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

278 Art. 22 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

279 Art. 23 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

280 Art. 23 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

281 Art. 21 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

282 Art. 23 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

283 Art. 21 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

nach dem Tode festgestellt werden.²⁸⁴

Als Nachweis für die Verbindlichkeiten muss eine beglaubigte Kopie der nach dem Tod erfolgten Zahlung vorliegen.²⁸⁵

9.9.7 Verbindlichkeiten aus Scheidung

Die Schulden gegenüber dem geschiedenen Ehepartner sind absetzbar wenn sie aus dem Scheidungsurteil hervorgehen.²⁸⁶

9.9.8 Verbindlichkeiten als Unternehmen

Die Schulden die sich auf eine unternehmerischen Tätigkeit beziehen sind anerkannt wenn sie ordnungsgemäß in der Buchhaltung aufscheinen.²⁸⁷

9.10 Verpflichtung der Bank

Bei bestehenden Verbindlichkeiten gegenüber der Bank bzw. Forderungen der Bank gegenüber dem Verstorbenen, muss diese innerhalb von 30 Tagen ab schriftlicher Anfrage durch einen der Erben, eine Bescheinigung ausstellen. Diese muss folgende zum Todestag bestehenden Geschäftsbeziehungen mit dem Verstorbenen aller Filialen und Geschäftsstellen beinhalten.²⁸⁸

- jede einzelne Verbindlichkeit
- alle anderen Verbindlichkeiten und Forderungen
- alle Garantieleistungen auch jene von Dritten
- bei einer Kontokorrentverbindlichkeit alle Bewegungen des Girokontos seit dem letzten Aktivsaldo bzw. der letzten 12 Monate

Die Einhaltung dieser Verpflichtung sowie die ordnungsgemäße und korrekte Ausstellung dieser Bescheinigung wird von der Bankenaufsicht auf Anfrage durch das Finanzministeriums überprüft.²⁸⁹

9.11 Verminderung der Erbschaftssteuer

9.11.1 Nachfolgende Erbschaft innerhalb von 5 Jahren

Erfolgt eine Erbschaft innerhalb von 5 Jahren nach einer vorhergehenden Erbschaft oder Schenkung in welcher die selben Güter und Rechte übertragen werden, ist die Erbschaftssteuer pro Jahr, das auf die 5 Jahre fehlt, um ein Zehntel reduziert.

Beispiel:

Schenkung im Jahr 2010

Erbschaft der selben Güter im Jahr 2011

Reduzierung der Erbschaftssteuer um 4/10

Erfolgt eine Erbschaft innerhalb von 5 Jahren nach einer vorhergehenden Erbschaft oder Schenkung in welcher nur einige der selben Güter und Rechte übertragen werden, ist die Erbschaftssteuer pro Jahr, das auf die 5 Jahre fehlt, **im Verhältnis zu den selben Gütern und Rechten** um ein Zehntel reduziert.²⁹⁰

284 Art. 21 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

285 Art. 23 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

286 Art. 21 Abs. 6 D.Lgs. 346/1990

287 Art. 21 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

288 Art. 23 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

289 Art. 47 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990, Rundschreiben des Finanzministeriums 17/350134 vom 15.03.1991

290 Art. 25 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

9.11.2 Kulturgüter ohne Denkmalschutz

Kulturgüter die unter Denkmalschutz stehen sind objektiv von der Erbschaftssteuer (nicht aber von der Schenkungssteuer) befreit.²⁹¹

Für Kulturgüter die **nicht** unter Denkmalschutz stehen gelten folgenden Begünstigungen.

Für Immobilien die als Kulturgüter einzustufen sind und daher die Voraussetzungen haben unter Denkmalschutz gestellt zu werden, dies aber noch nicht sind, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 50% des Wertes dieser Immobilien reduziert.²⁹²

Die Erben müssen die Kulturgüter für welche sie um die Reduzierung ansuchen, detailliert auflisten und dem zuständigen Denkmalamt unterbreiten. Dieses bescheinigt für jedes einzelne Kulturgut das Bestehen der Voraussetzungen für den Denkmalschutz. Diese Bescheinigung muss der Erbschaftssteuererklärung beigelegt werden. Die Anerkennung der Voraussetzungen führt zur Unterschutzstellung dieser Immobilien.

Verweigert das zuständige Denkmalamt die notwendige Bescheinigung, kann dagegen beim zuständigen Ministerium Einspruch eingereicht werden. Wird der Einspruch angenommen, muss die entsprechende Entscheidung innerhalb 30 Tagen beim zuständigen Steueramt eingereicht werden. Das Steueramt erstattet die gegebenenfalls bereits bezahlte Erbschaftssteuer zurück.

Die Reduzierung der Erbschaftssteuer geht nachträglich verloren wenn die Kulturgüter:

- innerhalb von 5 Jahren nach Erbschaft veräußert werden
- einer anderen nicht autorisierten Zweckbestimmung zugeführt werden
- die Auflagen nicht eingehalten werden die es dem Staat bzw. dem Land erlauben das Vorkaufrecht auszuüben.

Das zuständige Denkmalamt teilt diese Tatbestände dem zuständigen Steueramt mit.²⁹³

9.11.3 Landwirtschaftliche Grundstücke und Gebäude

Sind in der Erbmasse landwirtschaftliche Grundstücke und landwirtschaftliche Gebäude enthalten die an den Ehepartner, Verwandte in gerader Linie oder Geschwister übertragen werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Immobilien reduziert.²⁹⁴ Die Reduzierung darf auf maximal 103.291,38 Euro²⁹⁵ berechnet werden.

Voraussetzung ist dass:

- der Verstorbene Selbstbebauer²⁹⁶ war
- der Erbe Selbstbebauer²⁹⁷ ist
- dies durch das zuständige Landesamt anerkannt wird
- diese Anerkennung der Erbschaftssteuererklärung beigelegt wird.

9.11.4 Immobilien eines handwerklichen Familienbetriebes

Sind in der Erbmasse Gebäude oder Teile davon enthalten die zur Ausübung einer handwerklichen Tätigkeit verwendet werden und die an den Ehepartner oder Verwandte in gerader Linie bis zum dritten Grad im Rahmen eines Familienbetriebes²⁹⁸ übertragen werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Immobilien

²⁹¹ Vgl. Pkt. 9.6 Kulturgüter auf Seite 23

²⁹² Art. 25 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

²⁹³ Art. 13 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

²⁹⁴ Art. 25 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

²⁹⁵ 200.000.000 Lire

²⁹⁶ „coltivatore diretto“

²⁹⁷ „coltivatore diretto“

²⁹⁸ Art. 230-bis ZGB

reduziert.²⁹⁹ Die Reduzierung darf auf maximal 103.291,38 Euro³⁰⁰ berechnet werden.

Voraussetzung dafür ist, dass der Familienbetrieb ordnungsgemäß vor dem Notar gegründet wurde.

9.11.5 Unternehmen und Betriebsgebäude im Berggebiet

Sind in der Erbmasse Unternehmen, Anteile an Personengesellschaften oder Betriebsimmobilien enthalten die sich in Gemeinden im Berggebiet mit weniger als 5.000 Einwohnern oder Fraktionen mit weniger als 1.000 Einwohnern größerer Gemeinden im Berggebiet befinden, die an den Ehepartner oder Verwandte bis zum dritten Grad übertragen werden, wird die Erbschaftssteuer um den Betrag der Steuer berechnet auf 40% des Wertes dieser Unternehmen, Anteile und Betriebsimmobilien reduziert.³⁰¹

Voraussetzung dafür ist, dass:

- die Erben die unternehmerische Tätigkeit mindesten 5 Jahre weiterführen
- die Erben dies innerhalb von 60 Tagen nach Ablauf der 5 Jahre dem Steueramt mitteilen an dem die Erbschaftssteuererklärung eingereicht wurde.

Hinweis:

Diese Reduzierung wird in der Praxis nicht mehr angewandt, da die Übertragung von Unternehmen mittlerweile von der Erbschaftssteuer unter den selben Voraussetzungen befreit wurde.³⁰²

9.11.6 Ausländische Erbschaftssteuer

Von der Erbschaftssteuer ist die im Ausland für die selbe Erbschaft für die im Ausland befindlichen Güter und Rechte bezahlte Erbschaftssteuer absetzbar.³⁰³

Die maximal Höhe der absetzbaren ausländischen Erbschaftssteuer bemisst sich an der in Italien für die selben Güter und Rechte geschuldete Erbschaftssteuer.

Es gelten in jedem Fall die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung.³⁰⁴

9.12 Erbschaftssteuer Erklärung

9.12.1 Erklärung

Die Erbschaftssteuererklärung muss beim zuständigen Steueramt innerhalb **eines Jahres**³⁰⁵ ab Todesfall eingereicht werden.

Seit 1.1.2019 muss die Erbschaftssteuererklärung elektronisch eingereicht werden.³⁰⁶

Verpflichtet zur Abgabe der Erbschaftssteuer Erklärung sind:

- die Erben
- die Vermächtnisnehmer
- deren gesetzliche Vertreter
- diejenigen die in den einstweiligen Besitz gesetzt werden
- die Nachlassverwalter

Die Erklärung muss elektronisch eingereicht und von mindestens einem Erben unterzeichnet

299 Art. 25 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

300 200.000.000 Lire

301 Art. 25 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

302 Vgl. dazu Punkt 6.1.2 auf Seite 15

303 Art. 26 D.Lgs. 346/1990

304 vgl. Pkt. 5.3 Doppelbesteuerungsabkommen auf Seite 13

305 Art. 31, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

306 Pkt. 5 Verfügung des Direktors der Agentur der Einnahmen vom 28.12.2018

werden.

Für die unterlassene Abgabe der Erbschaftssteuer Erklärung sind Strafen von 120% bis 240% der geschuldeten Erbschaftssteuer vorgesehen. Ist keine Erbschaftssteuer geschuldet beträgt die Strafe von 250,00 bis 1.000,00 Euro.³⁰⁷

Sollten sich im Nachhinein höhere Verpflichtungen für die Erben gemäß dem Testament gegenüber anderen Begünstigten ergeben, kann eine korrigierte Erbschaftssteuererklärung nachgereicht werden und das Steueramt muss die eventuell zu viel bezahlte Erbschaftssteuer rückerstatten.³⁰⁸

9.12.2 Befreiung

Befreit von der Abgabe der Erbschaftssteuererklärung:

- sind die Erben die:
 - vor dem Abgabetermin auf die Erbschaft verzichtet haben.
 - die nicht im Besitz der Erbmasse sind und daher die Bestellung eines Kurators beantragt haben und dies dem Steueramt mittels Einschreiben mitgeteilt haben.
- Erbschaften an den **Ehepartner** und **Verwandte in gerader Linie**, wenn die Erbmasse 100.000,00 Euro³⁰⁹ nicht überschreitet und keine Immobilien oder dingliche Rechte beinhaltet. Die Berechnung des Betrages der Erbmasse muss auch der gesetzlichen Vermutung der 10% Mobilien mit berücksichtigen.

Hinweis:

Die Erbschaftssteuer Erklärung muss auch dann **nicht** eingereicht werden, wenn alle Voraussetzungen für die Befreiung bestehen aber zu Lebzeiten Schenkungen an die Erben durchgeführt wurden die dazu führen dass mit der Erbmasse (< 100.000,00 Euro) die eventuell erklärt werden müsste, die Freibeträge überschritten werden.³¹⁰

Beispiel:

vorausgegangene Schenkungen pro Erben von mehr als 1.000.000,00 Euro
verbleibende Erbmasse 100.000,00 Euro

9.13 Berechnung der geschuldeten Steuern

Das Steueramt errechnet die geschuldete **Erbschaftssteuer**³¹¹ und teilt diese den Erben innerhalb von 3 Jahren ab Abgabe der Erklärung mit.³¹²

Sind in der Erbasse Immobilien oder dingliche Rechte enthalten, müssen die Erben innerhalb des Abgabetermins der Erbschaftssteuer Erklärung folgende geschuldete Steuern berechnen und einzahlen:

- Hypothekengebühren (2%)
- Katasterggebühren (1%)

Die Einzahlung erfolgt über den Vordruck F24.³¹³

Die Zahlung der geschuldeten Erbschaftssteuer muss innerhalb von 60 Tagen ab Zustellung erfolgen. Es kann um eine Ratenzahlung angesucht werden. Es kann auch das Angebot gemacht

³⁰⁷ Art. 50 D.Lgs. 346/1990

³⁰⁸ Erlass des Finanzministeriums Nr. 241164 vom 13.2.1986

³⁰⁹ Art. 28 Abs. 7 D.Lgs. 346/1990

³¹⁰ Rundschreiben des Finanzministeriums 17/350134 vom 15.03.1991

³¹¹ Art. 33, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

³¹² Art. 27, Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

³¹³ Seit 1.4.2016 Verordnung der Agentur der Einnahmen Nr. 40892 vom 17.3.2016, bis zum 31.12.2016 konnte auch noch über den Vordruck F23 eingezahlt werden, ab 1.1.2017 muss ausschließlich der Vordruck F24 verwendet werden.

werden anstelle der geschuldeten Erbschaftssteuer Kulturgüter abzutreten.

Eventuelle Kontrollen muss das Steueramt innerhalb von 2 Jahren nach Bezahlung der Erbschaftssteuer durchführen.³¹⁴

Bei unterlassener Abgabe der Erbschaftssteuererklärung hat das Amt 5 Jahre ab dem Termin zur Abgabe der Erbschaftssteuererklärung Zeit einen Feststellungsbescheid aus zu stellen.³¹⁵

10 Verpflichtung für Dritte

Im Todesfalle haben auch außenstehende bestimmte Verpflichtungen einzuhalten.³¹⁶

10.1 Gemeinde

Jede Gemeinde muss in den ersten 15 Tagen jedes Vierteljahres die Todesfälle des vorhergehenden Vierteljahres der Bürger die in dieser Gemeinde ihren Wohnsitz hatten der zuständigen Agentur der Einnahmen melden. Diese Meldung muss auch der Wohnsitz sowie der Familienstand der Verstorbenen beinhalten.³¹⁷

10.2 Öffentliche Ämter und Amtspersonen

Öffentliche Ämter und Amtspersonen dürfen keine Eigentumsübertragungen aufgrund einer Rechtsnachfolge von Todes wegen durchführen, wenn nicht der Nachweis erbracht wurde, dass die Erbschaftssteuererklärung eingereicht wurde oder dass eine solche nicht erforderlich war.³¹⁸

10.3 Schuldner des Verstorbenen

Die Schuldner des Verstorbenen dürfen die geschuldeten Beträge oder die gehaltenen Güter nicht den Erben aushändigen, wenn nicht der Nachweis erbracht wurde, dass die Erbschaftssteuererklärung mit Angabe dieser Forderungen des Verstorbenen eingereicht wurde oder dass eine solche nicht erforderlich war.³¹⁹

Die Schuldner müssen innerhalb von 10 Tagen nach Auszahlung der Beträge oder Rückgabe der gehaltenen Güter eine eingeschriebene Meldung an die zuständige Agentur der Einnahmen machen, wenn es sich um folgendes handelt:

- Forderungen des Verstorbenen die vor Gericht beanstandet wurden³²⁰
- Forderungen des Verstorbenen gegenüber dem Staat und bestimmten anderen öffentlichen Körperschaften³²¹

Wird von den Erben eine Bescheinigung eingereicht, dass sie von der Erbschaftssteuererklärung befreit sind, muss diese Bescheinigung innerhalb von 15 Tagen der Agentur der Einnahmen übermittelt werden.³²²

Die Erklärung ist formfrei. Es besteht keine Verpflichtung diese elektronisch zu übermitteln.

10.4 Banken

Banken dürfen keine Operationen durchführen bis nicht der Nachweis erbracht wurde, dass die Erbschaftssteuererklärung mit Angabe dieser Forderungen oder Wertpapiere des Verstorbenen eingereicht wurde oder dass eine solche nicht erforderlich war.³²³

314 Art. 27, Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

315 Art. 27, Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

316 Art. 48 D.Lgs. 346/1990

317 Art. 48 Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

318 Art. 48 Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

319 Art. 48 Abs. 3 D.Lgs. 346/1990

320 Art. 12 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

321 Art. 12 Abs. 1 Buchst. e D.Lgs. 346/1990

322 Art. 48 Abs. 5 D.Lgs. 346/1990

323 Art. 48 Abs. 4 D.Lgs. 346/1990

Wird von den Erben eine Bescheinigung eingereicht, dass sie von der Erbschaftssteuererklärung befreit sind, muss diese Bescheinigung innerhalb von 15 Tagen der Agentur der Einnahmen übermittelt werden.³²⁴

Die Erklärung ist formfrei. Es besteht keine Verpflichtung diese elektronisch zu übermitteln.

11 Schenkungssteuer

11.1 Registrierung

Schenkungsurkunden müssen innerhalb von 20 Tagen registriert werden.³²⁵ Dies gilt auch für Schenkungen im Ausland deren Begünstigte in Italien ansässig sind.³²⁶

Schenkungen von Gütern und Rechten die von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit sind, werden unentgeltlich registriert.³²⁷

Für die Bewertungen und Abzüge gelten im Wesentlichen die selben Bestimmungen wie für die Erbschaftssteuer.³²⁸

11.2 Verzicht auf Fruchtgenuß

Der unentgeltliche Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht stellt eine Schenkung dar. Nachdem es sich um eine Übertragung eines dinglichen Rechtes handelt fallen auch die Hypothekar- und Katastersteuern an.³²⁹

12 Schlussbemerkungen

In der vorliegenden Abhandlung sollte ein grundsätzlicher Überblick über das behandelte Thema gegeben werden. Die Ausführungen konnten wegen der Weitläufigkeit und der entsprechend umfangreichen Rechtsprechung und Rechtslehre nur die grundlegenden Punkte behandeln.

Jede schriftliche Abhandlung dieses Themas ist aufgrund der fortschreitenden gesetzgeberischen Maßnahmen nach kurzer Zeit veraltet. Die vorliegende Arbeit spiegelt im wesentlichen den Stand bis Anfang Februar 2020 wieder. Dies sollte bei der Lektüre beachtet werden.

In der Anlage liegt ein Muster für ein Schreiben bei, mit welchem unserer Kanzlei Anregungen, Fragen und Verbesserungsvorschläge mittels E-Mail mitgeteilt werden können. Nur durch ein konstruktiv kritisches Feedback kann vorliegende Arbeit verbessert und praxisgerechter gestaltet werden. Wir bitten daher um Ihre Mitarbeit und bedanken uns dafür.

324 Art. 48 Abs: 5 D.Lgs. 346/1990

325 Art. 55, Abs. 1 D.Lgs. 346/1990

326 Art. 55, Abs. 1-bis D.Lgs. 346/1990

327 Art. 55, Abs. 2 D.Lgs. 346/1990

328 Art. 56 D.Lgs. 346/1990

329 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 2252 vom 28.01.2019, Nr.. 24512/2005 und Nr. 14279/2000

15 Verzeichnis der zitierten Rundschreiben und Erlasse

- 1973-06-16: Erlass des Finanzministeriums Nr. 311655 vom 16.6.1973
1973-11-05: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 54/311412 vom 5.11.1973
1973-12-31: Erlass des Finanzministeriums Nr. 313105 vom 31.12.1973
1975-02-28: Erlass des Finanzministeriums Nr. 320653 vom 28.2.1975
1975-06-20: Erlass des Finanzministeriums Nr. 320317 vom 20.6.1975
1977-11-07: Erlass des Finanzministeriums Nr. 272706 vom 7.11.1977
1978-09-16: Erlass des Finanzministeriums Nr. 271183 vom 16.9.1978
1979-11-19: Erlass des Finanzministeriums Nr. 271543 vom 19.11.1979
1980-04-30: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 20/270516 vom 30.4.1980
1981-10-22: Erlass des Finanzministeriums Nr. 270527 vom 22.10.1981
1982-06-16: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 49/13634 vom 16.6.1982
1984-04-13: Erlass des Finanzministeriums Nr. 280415 vom 13.4.1984
1984-05-10: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/240998 vom 10.5.1984
1985-03-07: Erlass des Finanzministeriums Nr. 281442 vom 7.3.1985
1985-06-17: Erlass des Finanzministeriums Nr. 240463 vom 17.6.1985
1985-07-16: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 51/250982 vom 16.7.1985
1985-08-03: Erlass des Finanzministeriums Nr. 200091 vom 3.8.1985
1985-11-13: Erlass des Finanzministeriums Nr. 240995 vom 13.11.1985
1986-02-13: Erlass des Finanzministeriums Nr. 241164 vom 13.2.1986
1987-01-27: Erlass des Finanzministeriums Nr. 300027 vom 27.1.1987
1987-05-22: Erlass des Finanzministeriums Nr. 251025 vom 22.5.1987
1987-06-09: Erlass des Finanzministeriums Nr. 300646 vom 9.6.1987
1988-06-30: Erlass des Finanzministeriums Nr. 400138 vom 30.06.1988
1988-08-06: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 45/400558 vom 6.8.1988
1990-06-06: Erlass des Finanzministeriums Nr. 350043 vom 6.6.1990
1991-03-15: Rundschreiben des Finanzministeriums 17/350134 vom 15.03.1991
1995-03-15: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 14/17000 vom 15.3.1985
1996-07-22: Erlass des Finanzministeriums Nr. 157/E vom 22.07.1996
1999-05-27: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 119/E vom 27.5.1999
2000-11-16: Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 207/E vom 16.11.2000
2000-11-30: Rundschreiben des Finanzministeriums 221/E vom 30.11.2000
2007-12-18: Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 70/E vom 18.12.2007
2008-01-22: Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 3/E vom 22.1.2008
2008-10-31: Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 412/E vom 31.10.2008
2015-05-02: Erlass der Direktion der Einnahmen Lombardei Nr. 904-3 vom 20.5.2015