

GZ. RV/0563-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Alois Strasser, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Erbschaftsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und die Schenkungssteuer gemäß § 8 Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, mit 4 v. H. von S 217.000, das sind S 8.680 = € 630,80 festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Laut Abhandlung (Protokolle vom 6. März und 19. September 2001) nach dem am 1. September 2000 verstorbenen Alfred C., italienischer Staatsbürger mit Wohnsitz in BRD-R.,

S-Str. 23, hatte dieser testamentarisch Frau Th. R. (= Bw) als Alleinerbin eingesetzt sowie die erbl. Witwe Anna C. auf den Pflichtteil gesetzt. Laut Testament vom 5. März 1996 sei der Erblasser von der Bw zuletzt in deren Wohnung in R., M-Str. 28, gepflegt worden und habe diese seit 15 Jahren den Zweithaushalt in W./Tirol versorgt. Die Bw hat zum Nachlass ein bedingtes Erbserklären abgegeben. Laut Inventarium wurden an Aktiva verzeichnet: Die Liegenschaft in EZ 724 GB W. mit dem Wohnhaus in N-berg 78 mit dem geschätzten Verkehrswert von S 2.011.000 - der zuletzt vom Finanzamt K. festgestellte Einheitswert beträgt S 217.000; weiters Möbel im genannten Ferienwohnhaus geschätzt S 43.000 und ein Kontoguthaben in Höhe von S 6.307,64. An Passiva wurden Nachlassverbindlichkeiten in Höhe von DM 77.034,40 = S 539.241 verzeichnet, darunter eine Honorarnote des Notars Dr. St. vom 8. Juni 2001 im Betrag von S 14.806,80 für die für den Erblasser "seit anfangs Mai des Jahres 1998 gehabten Tätigkeiten" sowie eine weitere Honorarnote vom 13. August 2001 des Sachverständigen Ing. M. in Höhe von S 24.918. Der Reinnachlass wurde in Höhe von S 1.521.066,64 ermittelt. Die Witwe hatte den Pflichtteil im Ausmaß von 25 % des Reinnachlasses geltend gemacht, wozu die Erbin die Berücksichtigung der anfallenden Abhandlungskosten beantragte, weshalb die spätere Auseinandersetzung in BRD-R. vorbehalten wurde. An Abhandlungskosten (Gericht, Notar) wurde ein Betrag von gesamt S 40.202 erhoben.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 14. November 2001, Str. Nr. X, Erbschaftsteuer gem. § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG mit gesamt S 36.726 = € 2.668,98 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde dabei der Einheitswert der Liegenschaft S 217.000 abzüglich der Abhandlungskosten S 40.202 sowie des Freibetrages von S 1.500, sohin ein steuerpflichtiger Erwerb von S 175.298 zugrundegelegt (Bemessung der Steuer im Einzelnen: siehe Bescheid vom 14. November 2001).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage seien zu Unrecht die Kosten des Sachverständigen Ing. M. für die Liegenschaftsschätzung wie auch die Notarkosten für Tätigkeiten für den Erblasser, sohin eine Erblasserschuld, als Passiva unberücksichtigt geblieben. Darüberhinaus sei der geltend gemachte und noch auszuzahlende Pflichtteil im Ausmaß von 25 % des Reinnachlasses, sohin rund S 370.000, nicht in Abzug gebracht worden. Die Erbschaftsteurbemessungsgrundlage ergebe sich folglich mit S 0; es verbleibe lediglich das Grunderwerbsteueräquivalent mit 4 % vom Einheitswert, das sind S 8.680.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes, worin um Bekanntgabe des gesamten Weltvermögens des Erblassers ersucht wurde, wurde seitens der Bw mitgeteilt, der Erblasser

sei 4 Jahre lang ein Pflegefall der Stufe 3 gewesen und habe außer seinen persönlichen Sachen (Wäsche) bzw. der Liegenschaft in W. ansonsten nichts hinterlassen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2002 wurde der Berufung im Hinblick auf die Kosten des Sachverständigen betr. die Liegenschaftsschätzung von S 24.918 teilweise stattgegeben und im Übrigen begründend ausgeführt: Nach Artikel 6 des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Bundesrepublik Deutschland (DBA-BRD) seien nur Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit erblasser. Liegenschaftsvermögen (Art. 3) stünden, auf dieses Vermögen anrechenbar. Sonstige Schulden würden dagegen auf das nach Art. 5 zu behandelnde Vermögen = bewegliches Vermögen, zu besteuern am Wohnsitz in der BRD, angerechnet. Beim Pflichtteil handle es sich um einen Quotenanspruch, der nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit bestimmten Teilen des Nachlasses stehe und somit, weil im DBA nicht genannt, wie eine sonstige Schuld zu behandeln sei. Der Abzug des Pflichtteiles wie auch der geltend gemachten Notarskosten sei daher nicht möglich.

Mit Antrag vom 24. Mai 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, die Notarskosten würden sich ausschließlich auf Tätigkeiten in Zusammenhang mit der nachlassgegenständlichen Liegenschaft EZ 724 GB W. beziehen, sodass ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit diesem Vermögen vorliege und dieses Passivum abzugsfähig sei. Die Rechtsansicht, der Pflichtteil könne nicht anders behandelt werden als eine sonstige Schuld iSd Art. 6 Abs. 1 DBA werde nicht geteilt, da der Pflichtteil unmittelbar aus dem vorhandenen Nachlass ermittelt werde und deshalb in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der vorhandenen Liegenschaft stehe. Dies ergebe sich zweifelsfrei aus § 20 Abs. 5, 2. Satz, und Abs. 6 ErbStG.

In Beantwortung eines weiteren Vorhaltes wurde im Schreiben vom 7. Juli 2003 unter Vorlage der Honorarnote vom 8. Juni 2001 ausgeführt, bei den Notarskosten von S 14.806,80 habe es sich zweifelsohne um eine Erblasserschuld gehandelt. Aus diesem Beleg geht u. a. hervor, dass Notar Dr. St. seit einigen Jahren für den Erblasser tätig gewesen sei, insbesondere für die Beschaffung des Freizeitwohnsitzbescheides der Gemeinde W. und hinsichtlich der Vorbereitung eines Darlehens- und Pfandbestellungsvertrages betreffend eine vom Erblasser beabsichtigte Aufnahme eines Hypothekardarlehens. Für diese "seit anfangs Mai 1998 gehabten Tätigkeiten" für den Erblasser werde das geltend gemachte Honorar beansprucht. Der Pflichtteil sei im Betrag von DM 52.308 von der Bw ausgezahlt worden, was sich aus dem beigelegten Schreiben der RA A. (Vertreterin der Bw) vom November 2001 entnehmen lasse, woraus auch eine Zusammenstellung der Aktiva und Passiva – nämlich an Aktiva in der BRD lediglich ein Kontenguthaben im Betrag von rund S 10.500 (DM 1.495) und die in Österreich

gelegene Liegenschaft sowie Passiva von gesamt DM 84.209 – hervorgehe. Dies in Zusammenhalt mit der beigebrachten Kostenrechnung des Amtsgerichtes R. über lediglich DM 20 betreffend die Eröffnung der letztwilligen Verfügung erweise, dass ansonsten in Deutschland – außer persönlicher Kleidung und Wäsche – keinerlei Vermögen vorhanden gewesen sei. Das von der Abgabenbehörde vermutete Liegenschaftsvermögen in R. sei bereits 1980 an die Stieftochter B. P. übergeben worden; der diesbezügliche Überlassungsvertrag vom 23. Juli 1980 wurde zum Nachweis beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG unterliegen der Erbschaftsteuer Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gem. § 2 Abs. 1 Z 1 der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltendgemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist die persönliche Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben (= unbeschränkte Steuerpflicht), wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist. Nach Z 2 dieser Bestimmung tritt in allen anderen Fällen, wenn also keine Inländereigenschaft vorliegt, die beschränkte Steuerpflicht ein, das heißt insoweit, als der Erbanfall u. a. in inländischem Grundvermögen besteht.

Gem. § 6 Abs. 2 Z 2 ErbStG gelten als Inländer nach diesem Bundesgesetz auch Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Der Wohnsitzbegriff ist nach den Vorschriften der BAO zu beurteilen. Nach § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Voraussetzung für das Vorhandensein eines Wohnsitzes ist das "Innehaben" der Wohnung, worunter die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen ist (vgl. VwGH 17.9.1992, ZI. 91/16/0138, u. a.). Das Zutreffen des Tatbestandsbildes hängt vom Vorliegen von allein objektiv zu beurteilenden und nicht in subjektiven Absichten des Betreffenden gelegenen Umständen ab, die auf die Beibehaltung und Benutzung der Wohnung schließen lassen. Da ein Mensch mehrere Wohnungen innehaben kann, sind gleichzeitig mehrere Wohnsitze möglich.

Im Gegenstandsfalle ist aufgrund der vorliegenden Umstände davon auszugehen, dass der Erblasser zwei Wohnsitze, nämlich seinen Hauptwohnsitz in R./BRD sowie einen "Zweithaushalt" (wie im Testament angeführt) bzw. Freizeitwohnsitz im Inland in W./Tirol

hatte, weshalb grundsätzlich von einer unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht vorliegt. Diesfalls gelangt das "Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbelastung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern, BGBl 1995/220" (DBA-BRD) zur Anwendung, wodurch nach Art. 1 vermieden werden soll, dass Nachlassvermögen von Erblassern, welche zur Zeit ihres Todes in einem oder beiden Vertragsstaaten ihren Wohnsitz hatten, in beiden Staaten zur Erbschaftsteuer herangezogen werden. Die maßgebenden Bestimmungen des DBA lauten:

Artikel 3

- (1) Unbewegliches Nachlassvermögen (einschließlich des Zubehörs), das in einem der Vertragsstaaten liegt, wird nur in diesem Staate besteuert.
- (2) Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, das in einem der Vertragsstaaten liegt, sowie Rechte, die durch Pfandrecht an einem solchen Vermögen gesichert sind oder die auf ihm lasten, werden nur in diesem Staate besteuert.
(Artikel 4 betrifft Betriebsvermögen)

Artikel 5

Für Nachlassvermögen, das nicht nach Artikel 3 oder Artikel 4 zu behandeln ist, gilt folgendes:

1. Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes nur in einem der Vertragsstaaten seinen Wohnsitz, so wird dieses Nachlassvermögen nur in diesem Vertragsstaat besteuert.
2. Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so wird das Nachlassvermögen nur in dem Staate besteuert, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers bestanden (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Artikel 6

- (1) Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem in Artikel 3 oder Artikel 4 bezeichneten Nachlassvermögen stehen oder auf ihm sichergestellt sind, werden auf dieses Vermögen angerechnet. **Sonstige Schulden werden auf das nach Artikel 5 zu behandelnde Vermögen angerechnet.**
- (2) Wenn Nachlassvermögen der in Artikel 3 oder Artikel 4 bezeichneten Art in beiden Vertragsstaaten zu versteuern ist, so sind Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem in dem einen Staate zu versteuernden Vermögen dieser Art stehen oder auf ihm sichergestellt sind, zunächst auf dieses Vermögen anzurechnen. Ein nicht gedeckter Rest wird auf das übrige in diesem Staate zu versteuernde Nachlassvermögen angerechnet. Wenn in diesem Staate kein anderes Nachlassvermögen zu versteuern ist, oder wenn sich bei der Anrechnung wieder eine Überschuldung ergibt, dann sind die restlichen Schulden auf das Nachlassvermögen in dem anderen Staat anzurechnen.

(3) Absatz 2 Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß, wenn sich nach Absatz 1 Satz 2 in einem der Vertragsstaaten eine Überschuldung ergibt.

Zum strittigen Pflichtteil ist zunächst festzuhalten: Pflichtteil ist jener Erbteil, den bestimmte im Gesetz taxativ angeführte Personen infolge ihrer nahen Verwandtschaft zum Erblasser mindestens erhalten müssen. Der Pflichtteilsanspruch ist eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Teil (Quote) des Nachlasswertes in Geld gegenüber dem Erben. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 28.9.1967, 760/67) stellen Pflichtteilsansprüche sohin Quotenansprüche dar, die nicht mit bestimmten Teilen des Nachlasses in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Da im DBA mit der BRD von Pflichtteilsansprüchen überhaupt keine Rede ist, können diese nicht anders behandelt werden als die im Art. 6 Abs. 1 2. Satz angeführten sonstigen Schulden (siehe dazu auch *Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 42 zu § 6*). Das bedeutet, es handelt sich dabei - entgegen dem Dafürhalten der Bw - grundsätzlich um eine "sonstige Schuld", die auf das nach Art. 5 DBA zu behandelnde bewegliche Vermögen anzurechnen ist, welches wiederum – anders als das Liegenschaftsvermögen nach Art. 3 im Gelegenheitsstaat – in dem nach Art. 5 Z 2 DBA bezeichneten Wohnsitzstaat zu besteuern ist. Als dieser im Gegenstandsfall maßgebende Wohnsitzstaat, zu dem die stärkeren Beziehungen bestanden haben bzw der als Mittelpunkt der Lebensinteressen anzusehen ist, wäre im Berufungsfalle der Wohnsitz in der BRD in R. zu qualifizieren.

Gleichzeitig kann aber nicht außer Acht gelassen werden, dass die Möglichkeit der geltend gemachten Anrechnung bzw. der Abzugsfähigkeit des Pflichtteiles bei dem in Österreich gelegenen Vermögen dennoch dann und insoweit besteht, wenn nach Art. 6 Abs. 2 und Abs. 3 DBA-BRD bei dem in Deutschland zu versteuernden Vermögen eine Überschuldung vorliegt bzw kein anderweitiges Nachlassvermögen mehr vorhanden ist. Ein solcher Überschuldungsbetrag ist nach Art. 6 Abs. 3 DBA auch im Hinblick auf bewegliches Vermögen in dem einen Vertragsstaat (hier BRD) im anderen Vertragsstaat (hier Österreich) abzugsfähig, sodass auch der Pflichtteilsanspruch (zur Gänze oder anteilig) aus dem Titel der Überschuldung beim inländischen Nachlassvermögen abgesetzt werden könnte.

Im Berufungsfalle wurde nun mittels Beibringung verschiedener Urkunden mit Schreiben vom 7. Juli 2003 (siehe eingangs) nachgewiesen, dass in Deutschland keine Abhandlung, sondern lediglich die Testamentseröffnung stattgefunden hat und in Deutschland außer dem Kontoguthaben von rund S 10.500 offensichtlich kein weiteres Vermögen vorhanden war, was sich aus dem Zusammenhalt der eingangs dargelegten Kostenrechnung des Amtsgerichtes R.

mit dem Schreiben der RA A. betreffend die Ermittlung des Pflichtteiles (Ausweisung der vorhandenen Aktiva und Passiva) sowie dem Überlassungsvertrag aus dem Jahr 1980 betreffend die damalige Übergabe sämtlichen Liegenschaftsvermögens in Deutschland an die Stieftochter ergibt. Der Nachlass hat sohin im Wesentlichen die im Inland gelegene Liegenschaft in W. umfaßt. Ausgehend von dem nach Art. 5 in Deutschland zu versteuernden geringfügigen beweglichen Vermögen in Höhe von gesamt rund S 60.000 (= Konto BRD ca. S 10.500 + Möbel geschätzt S 43.000 + Konto Inland ca. S 6.300) ergäbe sich hieraus aufgrund der verzeichneten und primär auf dieses bewegliche Vermögen anzurechnenden Passiva in Höhe von mehr als S 500.000 bereits eine Überschuldung von rund S 450.000. Diesfalls ist aber nach dem Obgesagten der in Höhe von rund S 366.000 ausgemessene und zu zahlende Pflichtteil bei dem in Österreich gelegenen Nachlassvermögen gemäß Artikel 6 Abs. 2 und Abs. 3 DBA aus dem Titel der Überschuldung abzugsfähig.

Angesichts des nach Abzug der Abhandlungskosten im Inland zu besteuerten Nachlassvermögens (unbewegl. Vermögen) im Wert von rund S 152.000 ergibt sich sohin bei Anrechnung des abzugsfähigen Pflichtteiles die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG mit S 0; es verbleibt lediglich - wie in der Berufung beantragt - die sogenannte Mindeststeuer (Grunderwerbsteueräquivalent) nach § 8 Abs. 4 ErbStG mit 4 % vom Einheitswert der Liegenschaft von S 217.000, sohin eine Erbschaftsteuer im Betrag von S 8.680 = € 630,80.

Da in Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage bereits aus diesem Grund (Anrechenbarkeit des Pflichtteiles) der Berufung Folge zu geben war, erübrigts sich ein weiteres Eingehen auf das sonstige Berufungsvorbringen (Notarkosten).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 16. Juli 2003