



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in M., vom 27. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 23. Februar 2006 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) und deren Schwester – beide in Deutschland wohnhaft - sind auf Grund des Testamentes vom 1. Juli 1976 und der darin angeordneten fideikommissarischen Substitution in Zusammenhalt mit dem Ableben der Mutter und Vorerbin am 22. Dezember 2004 als Nacherben zu je 1/2 Anteil berufen.

Im hauptsächlich in Deutschland gelegenen Nachlassvermögen befindet sich auch ein 989/40.891 Miteigentumsanteil an einer in Österreich gelegenen Liegenschaft („Eigentumswohnhäuser in Ma.“, Wohnung Top 8) in Höhe des dreifachen Einheitswertes von € 31.739,13,--. Auf Grundlage des Teil-Erbauseinandersetzungsvertrages vom 9. November 2005 bezüglich des vorbezeichneten Grundbesitzes entschlug sich die Schwester der Bw für sich und ihre Nachkommen gegen Leistung einer Ausgleichszahlung ihrer Erb- und Pflichtteilsrechte, wodurch die Bw in Zusammenhalt mit der angeordneten Nacherbschaft, welche mit der gesetzlichen Erbfolge übereinstimmt, als Alleinerbin hinsichtlich der in Österreich gelegenen Wohnung ausgewiesen ist. Im Rahmen des österreichischen Verlassenschaftsverfahrens wurde zugunsten der Bw daher auf Grundlage der Einantwortungsurkunde vom 13. Dezember 2005 das Eigentumsrecht an Top 8 einverleibt. Laut Eidesstattigen Vermögensbekenntnis sind in Österreich keine Todfallkosten angefallen,

sodass sich der Reine Nachlass in Höhe des dreifachen Einheitswertes der Top 8 von € 31.739,13 errechnet.

Über schriftliche Anfrage des Finanzamtes legte die Berufungswerberin die deutsche Erbschaftssteuererklärung vor, woraus folgender Reinnachlass hervorgeht:

<b>Grundvermögen</b>	Beträge in Euro
Grundstücke in Deutschland	266.250,--
Grundstück in Österreich	31.739,13
<b>Betriebsvermögen</b>	151.783,--
<b>Übriges bewegliches Vermögen</b>	39.257,--
	Summe Aktiva € 492.290,--
<b>Passiva</b>	228.579,-
<b>Nachlass</b>	260.450,13

Weiters teilte die Bw mit, dass die berufungsgegenständliche Wohnung Top 8 in Österreich zu eigenen Wohnzwecken während der Urlaubszeit benützt und nicht vermietet würde. Die Erblasserin wäre deutsche Staatsangehörige und hätte den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen auch in Deutschland.

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 23. Februar 2006 setzte das Finanzamt Erbschaftssteuer in Höhe von € 2.702,00 fest.

Bei Ermittlung des Progressionssteuersatzes wurde durch Zusammenrechnung des auf die Bw entfallenden Hälfteanteils an den Aktiva und Passiva des deutschen Nachlassvermögens und des dreifachen Einheitswertes der in Österreich gelegenen Wohnung unter Abzug des Freibetrages gemäß § 14 öErbStG ein zu versteuerndes Vermögen von € 143.894,63 errechnet, woraus sich gemäß § 8 Abs 1 iZm § 7 Abs 1 öErbStG für die Steuerklasse I ein Steuersatz von 7 % ergibt

Der Berechnung der Erbschaftssteuer liegt eine Bemessungsgrundlage von € 29.539,13 zu Grunde, welche sich aus dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von € 31.739,13 abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 österreichisches Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) in Höhe von € 2.200,-- zusammensetzt. Auf diese Bemessungsgrundlage wurde unter Beachtung des Progressionsvorbehaltes somit der oben dargestellte Progressionssteuersatz von 7 % angewendet.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung vom 27. Februar 2006 bringt die Berufungswerberin vor, dass ihrer Einschätzung nach gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG auch das ausländische Vermögen der Erblasserin in Deutschland zur Erbschaftssteuer heranzuziehen wäre. Diese habe weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich

gehabt, im übrigen habe die Mutter seit mehr als sechzehn Jahren nicht mehr österreichischen Staatsboden betreten. Die 1970 angeschaffte Wohnung diene vor allem den Kindern und Enkelkindern als Urlaubsdomizil. Diese Tatsachen könnten weder die Ansässigkeit der Erblasserin in Österreich noch die unbeschränkte Steuerpflicht sowohl in Österreich als auch in Deutschland begründen. Im übrigen wären bei Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht höhere persönliche Freibeträge in Ansatz zu bringen. Die Wohnung wäre bereits zu 100% in der deutschen Erbschaftssteuererklärung erfasst gewesen. Die erst ein Jahr nach dem Tod der Erblasserin erfolgte Erbsauseinandersetzung, im Rahmen derer die Bw ihrer Schwester die Hälfte der Wohnung abgekauft hätte, werfe die Frage auf, in welchem Land und in welcher Höhe diese die erhaltene Abschlagszahlung zu versteuern habe.

In der Berufungsvorentscheidung wurde das Berufsbegehren abgewiesen und begründend ausgeführt, dass der zu Urlaubszwecken dienende Wohnsitz iZm § 26 Bundesabgabenordnung (BAO) die unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich begründe und die Bw auf Grund der Erbverzichtserklärung der Schwester als Alleinerbin des in Österreich befindlichen Nachlassvermögens anzusehen sei. Hinsichtlich der Entfertigungszahlung an die Schwester sei aber Österreich auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Deutschland das Besteuerungsrecht entzogen.

Im Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wiederholte die Bw das Berufsbegehren und betonte neuerlich, dass ihre Mutter seit 1988 nicht mehr die Wohnung in Österreich benutzt habe bzw ihre Familie und jene ihrer Schwester dort nur gelegentlich ihren Urlaub verbringen würden. Die Bw erachtet die vorgeschriebene österreichische Erbschaftssteuer in Relation zum erworbenen österreichischen Nachlassvermögen als überhöht und wendet ein, dass sie darüberhinaus noch Notariatsgebühren von € 2.000,-- zu entrichten gehabt hätte. Schließlich ersucht sie, bei Ermittlung des Progressionssatzes das deutsche Nachlassvermögen außer Ansatz zu lassen. Ein Progressionsvorbehalt wäre überdies nur im Bereich der Einkommensteuer anzuwenden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Erbschaftssteuerschuld entsteht grundsätzlich schon durch den mit dem Tode des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er vom Anfall durch Abgabe der Erbserklärung Gebrauch macht. Dies ist im vorliegenden Fall durch die im Rahmen des österreichischen Verlassenschaftsverfahrens betreffend die Wohnung in Österreich durch die Bw abgegebene Erbserklärung geschehen, sodass der berufsgegenständliche Erwerbsvorgang als Erwerb von Todes wegen gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG zu qualifizieren ist. Gemäß § 6 Abs 1 Z. 1 ErbStG ist die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht

ein Inländer ist. Als Inländer im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes gelten u. a. gemäß § 6 Abs 2 Z. 2 ErbStG Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Die in der Ziffer 2 des Absatzes 2 des § 6 ErbStG gebrauchten Begriffe Wohnsitz und Aufenthalt sind nach den Vorschriften der BAO zu beurteilen. Nach § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Einen gewöhnlichen Aufenthalt hat nach § 26 Abs. 2 BAO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Voraussetzung für das Vorhandensein eines Wohnsitzes ist zunächst das "Innehaben" einer Wohnung, worunter die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen ist.

Im Erkenntnis vom 4. Dezember 1969, 310/69, bejahte der Verwaltungsgerichtshof das Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes, wobei im Anlassfall die Wohnung nur zu Erholungszwecken aus Anlass von Inlandsbesuchen aufgesucht und dabei jährlich insgesamt zwei Monate tatsächlich benutzt wurde. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen jüngeren Erkenntnissen vom 20. Juni 1990, 89/16/0020 und vom 17. September 1992, 91/16/0138, bestätigt und ausgesprochen, dass es ausreicht, wenn eine Wohnung jährlich mehrere Wochen (zwei bis drei Monate) benutzt wird.

Im gegenständlichen Fall wurde die Wohnung nach den Ausführungen der Bw und der vorgelegten Bestätigung der Hausbesorgerin der Wohnanlage in Österreich von der Erblasserin seit mehr als sechzehn Jahren nicht mehr benutzt. Auch die Angaben der Bw, wonach sie selbst mit ihrer Familie die gegenständliche Wohnung jährlich nicht mehr als zwanzig Tage benützt, sind in Anbetracht der Entfernung vom Wohnort in Deutschland und der Ferienwohnung in Österreich nachvollziehbar und glaubwürdig. Außerdem erfolgte die Nutzung der Wohnung nur zu Erholungszwecken insbesondere an Feiertagen und Ferienzeiten und stand im übrigen auch der Schwester der Bw zur Verfügung. Eine Abfrage im Zentralen Melderegister hat schließlich ergeben, dass weder die Erblasserin noch die Bw an der Adresse der berufsgegenständlichen Wohnung in Österreich polizeilich gemeldet sind. Auch wenn die polizeiliche An- und Abmeldung für die Frage des Wohnsitzes (der Innehabung) nicht entscheidend ist, kann sie in Zweifelsfällen einen Beurteilungsanhalt bieten (vgl VwGH 9. November 2004, 99/15/0008).

Der für die Anwendung der Abgabenvorschriften maßgebliche Wohnsitzbegriff fordert nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung, sie sollte aber doch mehrere

Wochen (zwei bis drei Monate) benutzt werden. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor. Aus diesen Gründen gelten die Bw und die Erblasserin in Ermangelung eines inländischen Wohnsitzes nicht als Inländer im Sinne des § 6 Abs. 2 Z. 2 ErbStG, sodass die unbeschränkte Steuerpflicht sowohl für die Erblasserin als auch die Bw als Erwerberin der Wohnung zu verneinen ist (vgl auch Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. Dezember 2006, RV/3046-W/02).

War weder der Erblasser zur Zeit seines Todes noch der Erwerber zur Zeit des Eintritts der Steuerpflicht (Todeszeitpunkt der Erblasserin) Inländer, so tritt nach § 6 Abs 1 Z 2 ErbStG die beschränkte Steuerpflicht nur für den Anteil der hier taxativ aufgezählten Vermögensschaften ein (vgl VwGH vom 20. April 1989, 88/16/0045). Der Steuerpflicht im Sinne des § 6 Abs 1 Z 2 ErbStG unterliegt ein Anfall, der in inländischem landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Vermögen, inländischem Betriebsvermögen, inländischem Grundvermögen, in einem Nutzungsrecht an solchem Vermögen oder in Rechten besteht, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher (Grundbuch, Schiffsregister) geknüpft ist. Da die berufungsgegenständliche Wohnung inländisches Grundvermögen darstellt, unterliegt sie der beschränkten Steuerpflicht iSd obzitierten Bestimmung.

Zumal bei beschränkter Steuerpflicht jedoch nur das Vermögen der Steuer unterzogen wird, das in einem besonderen Naheverhältnis zum Inland steht, sind die Bestimmungen des § 6 Abs 4 ErbStG über einen Progressionsvorbehalt in den Fällen der beschränkten Steuerpflicht nicht anzuwenden (vgl VwGH vom 20. April 1989, 88/16/0045). Für die Fälle der beschränkten Steuerpflicht enthalten § 14 Abs 2 ErbStG (Steuerfreibetrag) und § 20 Abs 5 Satz 2 ErbStG (Abzug von Schulden und Lasten) Sonderbestimmungen. Danach ist lediglich ein Steuerfreibetrag von € 110 zu gewähren (§ 14 Abs 2 ErbStG). Beschränkt sich die Besteuerung wie im Falle des § 6 Abs 1 Z 2 leg.cit. auf einzelne Vermögensgegenstände, so sind nur die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Teile des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig (§ 20 Abs 5 ErbStG). Dies bedeutet, dass die auf den Erwerb der Ferienwohnung in Österreich entfallenden Notariatsgebühren in Höhe von € 2.000,-- als Abzugspost anzuerkennen sind.

Die Erbschaftssteuer errechnet sich daher wie folgt (Beträge in Euro):

Dreifacher Einheitswert der Ferienwohnung gemäß § 19 Abs 2 ErbStG bzw lt eidesstättigem Vermögensbekenntnis	31.739,--
abzüglich Steuerfreibetrag (§ 14 Abs 2)	110,--
abzüglich Notariatskosten (§ 20 Abs 5)	2.000,--
Ergibt Bemessungsgrundlage	29.629,--
ErbSt gemäß § 8 Abs 1 in Steuerklasse I	X 3,5%

=	1.037,--
Zuzüglich Erhöhung gemäß § 8 Abs 4 infolge Zuwendung eines inländischen Grundstückes in Höhe von 2 % des maßgeblichen Wertes von € 31.739	634,--
Ergibt Erbschaftssteuer	<b>1.671,--</b>

Wenn nun die Bw ausführt, dass in der deutschen Erbschaftssteuererklärung die Wohnung als Erbe bereits mit 100% des Wertes erfasst und versteuert sei, ist dazu auszuführen:

Das innerstaatliche österreichische Besteuerungsrecht gründet sich im Gegenstandsfall auf § 6 Abs 1 Z 2 ErbStGt:

Gemäß Art. 1 Doppelbesteuerungsabkommen Österreich - Deutschland auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer, BGBl. 1955/220 soll durch das Abkommen vermieden werden, dass Nachlassvermögen von Erblassern, die zur Zeit ihres Todes in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten ihren Wohnsitz hatten, in beiden Staaten zur Erbschaftssteuer herangezogen wird.

Gemäß Abs. 2 hat eine natürliche Person einen Wohnsitz im Sinne des Abkommens in dem Vertragsstaat, in dem sie eine Wohnung innehat unter Umständen die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Wenn sie in keinem der Vertragsstaaten einen Wohnsitz hat, gilt als Wohnsitz der Ort ihres gewöhnlichen Aufenthaltes.

Unbestritten hatte die Erblasserin ihren Wohnsitz in Deutschland, welcher somit einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens begründet, sodass im Gegenstandsfall das Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar ist.

Art. 3 des DBA normiert, dass unbewegliches Nachlassvermögen einschließlich des Zubehörs, das in einem der Vertragsstaaten liegt, nur in diesem Staat besteuert wird.

Das DBA weist somit im Gegenstandsfall das Besteuerungsrecht betreffend Erbschaftssteuer hinsichtlich der in Österreich gelegenen Ferienwohnung Österreich zu, sodass die Bw allenfalls im Rahmen der deutschen Erbschaftsbesteuerung Rückforderungsansprüche geltend machen könnte.

Bezüglich der Frage der Bw, in welchem Land und in welcher Höhe die Abschlagszahlung an die Schwester der Bw zu erfassen und zu versteuern wäre, ist auszuführen, dass Österreich im Hinblick auf die beschränkte Steuerpflicht (vgl § 6 Abs 1 Z 2 ErbStG) und auf Grund Art 5 des DBA, wonach dann, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes nur in einem Vertragsstaat (hier Deutschland) seinen Wohnsitz hatte, das Nachlassvermögen, welches nicht nach Art 3 und 4 des DBA zu behandeln ist, nur in diesem Staate (Deutschland) zu besteuern ist, kein Besteuerungsrecht zukommt.

Bei dieser Sach-und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden und die Erbschaftssteuer mit € 1.671,-- festzusetzen.

Salzburg, am 27. Juni 2008