



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des RB, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 10. Oktober 2003, mit gesonderter Bescheidbegründung vom 14. Oktober 2007, Steuernummer, betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird mit 45.707,43 Euro festgesetzt.

| | |
|--|--------------------|
| Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer: | |
| gemäß §8 Abs.1 ErbStG (StKI I) 10% vom gemäß §28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 5,957.060,00 S | 595.706,00 S |
| zuzüglich gemäß §8 Abs.4 ErbStG 1% vom gemäß §28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 3.324.240.00 S | <u>33.242,40 S</u> |
| Erbschaftssteuer (gerundet gemäß §204 BAO) | 628.948,00 S |
| entspricht | 45.707,43 Euro |

Entscheidungsgründe

Am 23. November 1995 ist Herr GB verstorben. Auf Grund der letztwilligen Verfügung vom 20. Oktober 1994 erhielt die erblasserische Witwe, B, diverse Geschäftsanteile als

Vorausvermächtnis. Der übrige Nachlass wurde den erblasserischen Kindern BB je zur Hälfte eingewantwortet (Einantwortungsurkunde vom 23. März 1999).

Der Nachlass bestand im Wesentlichen aus Firmenbeteiligungen, diversen Bankguthaben und Wertpapieren sowie Liegenschaftsvermögen samt dazugehörigem Inventar. Weiters ein Motorflugzeug, zwei Pkw (davon ein Oldtimer) und ein Wohnwagen.

Mit Bescheid vom 14. Oktober 2003 wurde unter Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht Erbschaftssteuer festgesetzt. Fristgerecht wurde Berufung eingebracht.

Streit besteht grundsätzlich über die Annahme der unbeschränkten Steuerpflicht und Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz, sowie hinsichtlich der beiden Erben über die Anerkennung der Verbindlichkeiten bei der ÖV in Höhe von ATS 2,196.376,-.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde vor der ho. Behörde ein Erörterungsgespräch geführt. Im Zuge dessen wurde die Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens diskutiert und die Vorlage von Unterlagen betreffend die Darstellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen des Verstorbenen zugesagt. Weiters sollte hinsichtlich der Haftungen das Berufungsvorbringen ergänzt und der Sachverhalt ausführlich dargestellt werden.

Nach dem vom Finanzamt A durchgeführten Ermittlungsverfahren erging am 2. November 2007 eine abweisende Berufungsvorentscheidung.

Das Finanzamt begründete, in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Oktober 2007 werde auf einen rechtskräftigen Bescheid des Finanzamtes X verwiesen, der zu St.Nr. xy feststelle, dass Herr GB mit seinen inländischen Einkünften in Österreich beschränkt steuerpflichtig behandelt werde. Nach Meinung des Parteienvertreters sei die Finanzbehörde an die rechtskräftig entschiedene Frage, wo Herr B. den Mittelpunkt seines Lebensinteresses gehabt habe, gebunden. Da der Umfang der Steuerpflicht bei der Einkommensteuer bzw. bei der Erbschaftssteuer nach verschiedenen Gesichtspunkten und vor allem zu verschiedenen Zeitpunkten zu beurteilen sei, könne von einer entschiedenen Rechtsfrage im Zeitpunkt des Ablebens nicht gesprochen werden. Unbeschränkte Steuerpflicht in Bezug auf die Erbschaftssteuer sei für den gesamten Erbanfall gegeben, wenn der Erblasser oder der Erbe zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht Inländer sei. Wie bereits in der Begründung zum Erbschaftssteuerbescheid ausgeführt worden sei, habe der Erblasser sowohl einen Wohnsitz in der Schweiz als auch in Österreich gehabt. Das Vermögen des Erblassers habe sich ebenfalls in beiden Vertragsstaaten befunden. Das Doppelbesteuerungsabkommen Österreich-Schweiz betreffend Erbschaftssteuer komme somit zur Anwendung. Auf Grund dieses Abkommens stehe das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zu, in dem der Erblasser den Mittelpunkt

seiner Lebensinteressen gehabt habe. Dies sei danach zu beurteilen, wo die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, das sei der Zeitpunkt des Ablebens, bestanden hätten. Eine offizielle Meldung oder die Qualifikation als Hauptwohnsitz sei für die Feststellung des Mittelpunktes des Lebensinteresses nicht von Bedeutung.

Dass die engeren persönlichen Beziehungen in Österreich gewesen seien, werde seitens des Finanzamtes damit begründet, dass seine Ehegattin und seine Tochter ihren ständigen Wohnsitz im Einfamilienhaus des Erblassers in M gehabt hätten und in keiner Stellungnahme von persönlichen Beziehungen in der Schweiz die Rede gewesen sei. Der Mittelpunkt des Lebensinteresses einer verheirateten Person sei in der Regel am Ort des Aufenthaltes der Familie zu finden (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145).

Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung komme es auf die Umstände der Lebensführung an. Bestand ein selbständiger Haushalt? Welche gesellschaftlichen Bindungen bestanden? Wie waren die Aufenthaltszeiten an den einzelnen Wohnsitzen? Trotz Aufforderung sei zu den Aufenthaltszeiten in den Monaten vor dem Ableben keine Stellungnahme abgegeben worden, ebenso sei keine Begründung vorgebracht worden, warum der Familienwohnsitz in Österreich nicht der Mittelpunkt des Lebensinteresses gewesen sein sollte.

Laut den nunmehrigen Erhebungen habe der Erblasser in der Schweiz über eine Wohnung verfügt, die ein Treuhänder für ihn erworben habe. Auf Grund der Wohnnutzfläche und der Ausstattung sei sie als Familienwohnsitz langfristig aber sicher nicht geeignet gewesen (Wohnzimmer, Schlafzimmer mit drittem Bett als Klappbett und Küche).

Dass für den Erblasser aus wirtschaftlichen Gründen vor seiner neuerlichen Verhehelichung eventuell in der Schweiz der Mittelpunkt des Lebensinteresses gewesen sei, möge auf Grund der persönlichen Umstände (Scheidung) und des Arbeitsverhältnisses sein. Zum Zeitpunkt seines Ablebens sei der Erblasser jedenfalls nicht mehr für die Firma N tätig gewesen, sodass durch das Firmen- und Liegenschaftsvermögen in Österreich zu diesem Zeitpunkt die stärkere wirtschaftliche Bindung zu Österreich bestanden habe.

Hinsichtlich der Anerkennung der ATS 2.196.396,- (Anm.: richtig: ATS 2.196.376,-) als Passivpost wurde ausgeführt, dass der Erblasser zu seinen Lebzeiten nicht als Bürge herangezogen worden sei und somit keine Schuld am Todestag bestanden hätte. Ob die Heranziehung als Bürge bereits zu Lebzeiten absehbar gewesen sei, sei nicht von Bedeutung.

Zu den bisherigen Erbschaftssteuerzahlungen in der Schweiz sei nach den vorgelegten Unterlagen zu sagen, dass von der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Innerrhoden auf

Grund des nicht vollständig erstatteten Vermögensausweises für RB. und NB Erbschaftssteuer festgesetzt worden sei. Der Erwerb der Ehegattin sei erbschaftssteuerfrei. Dabei handle es sich jedoch nur um die kantonale Besteuerung, hinsichtlich der zusätzlich zu erhebenden Bundessteuer seien keine Unterlagen vorgelegt worden.

Der Parteienvertreter legte im Zuge des Ermittlungsverfahrens die beauftragten Ergänzungen mit Schreiben vom 15. Oktober 2007, beim Finanzamt eingelangt am 17. Oktober 2007, vor.

Fristgerecht wurde gegen die abweisliche Berufungsvorentscheidung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Mit Vorhalt vom 22. Juli 2008 wurde dem Bw der angenommene Sachverhalt sowie die rechtliche Würdigung zu Händen seines steuerlichen Vertreters zur Stellungnahme übermittelt.

Die Vorhaltsbeantwortung enthielt keine wesentlichen neuen Tatsachen. Ergänzend wurde ausgeführt, dass das Dienstverhältnis erst wenige Monate vor dem Tod des Herrn B. beendet worden sei und dass dieser nach seinem Ausscheiden als Dienstnehmer bei der N als Konsulent für diese praktisch im selben Umfang wie zuvor weiterhin tätig gewesen sei.

Dem Schreiben angeschlossen wurde ein Schriftsatz von Herrn U, worin dieser bestätigt, dass insbesondere die Ausführungen im Schriftsatz vom 15.10. 2007 zu den Themen "gesellschaftsrechtliche Verankerung in der Schweiz", "Beschäftigung bei der N , Appenzell", "Sonstige geschäftliche Betätigungen in der Schweiz", sowie "Wohnverhältnisse" vollkommen dem Stand seiner Erinnerung entsprechend und richtig dargestellt seien. Weiters wird ausgeführt, dass mit dem vorzitierten Schriftsatz vom 15.10.2007 im Zusammenspiel mit der schriftlichen Bestätigung des Herrn U insbesondere dargetan sei, dass die Anwesenheit des Herrn GB in der Schweiz wegen seiner Tätigkeit für die "N " und als Betreiber des Spielsalons "W" erforderlich gewesen sei und er diese geschäftliche Tätigkeit von Österreich aus nicht führen hätte können.

Angeboten wurde die Zeugeneinvernahme von Herrn U .

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenats erhoben durch Einsichtnahme in die Verlassenschaftsakten a, die Veranlagungsakten St.Nr. b des Finanzamtes X. und in den vom Finanzamt A vorgelegten Bemessungsakt c.

1. Ausführungen zum Sachverhalt

a) Zum Mittelpunkt der Lebensinteressen:

Der Erblasser hatte unbestritten in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz. Jeder Wohnsitz stellte auch eine ständige Wohnstätte dar, da der Erblasser sowohl die Wohnung in der Schweiz als auch das Haus in M über Jahre hinweg immer wieder aufgesucht hat.

Laut Auskunft der Einwohnerkontrolle Z vom 8. März 2000 war der Verstorbene ab dem 6. August 1984 in Z wohnhaft. Ab dem 6. August 1994 erhielt er eine Zehn-Jahres-Bewilligung. Der Verstorbene wohnte laut Angaben des Einwohnermeldeamtes bis 23. November 1995 in Z (siehe Beilage zum Schriftsatz S.).

Die Erbschaftsbehörde in Z hat mit Schreiben vom 3. Oktober 1996 mitgeteilt, dass die erbrechtlichen Sicherungsmaßnahmen zu treffen seien, nachdem der Verstorbene seinen letzten Wohnsitz in der Schweiz gehabt habe.

Der Verstorbene war ab August 1984 in der Schweiz sozialversicherungsrechtlich beschäftigt. Dementsprechend hat die eidgenössische Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung mit Verfügung vom 5. Mai 1997 eine Witwen- und Waisenrente mit Wirkung ab 1. Dezember 1995 verfügt. Es wurden auf der Verfügung 11 anrechenbare volle Versicherungsjahre ausgewiesen (siehe Beilage 5 zum Schriftsatz Sch vom 8. November 2006). Diese Zeitspanne deckt sich mit der Wohnsitzmeldung 1984 bis zum Ableben des Erblassers 1995.

Der Erblasser hatte einen Schweizer "Führerausweis" gelöst, worin als Wohnsitz die Adresse Z., angegeben ist. Zu diesem Wohnsitz wurden im laufenden Verfahren keine weiteren Angaben gemacht. Jedoch hat es sich dabei offensichtlich um die Firmenadresse der N gehandelt (siehe Ergänzung vom 15. Oktober 2007, Sch). Im Übrigen ist der Verstorbene immer unter der Adresse ZZ, aufgetreten.

Dort hatte der Erblasser eine Wohnung inne, welche Herr U. als Treuhänder für den Verstorbenen auf seinen Namen aber auf Rechnung des Erblassers gekauft hatte, da diesem mangels der entsprechenden Niederlassungsbewilligung die Voraussetzungen für einen Liegenschaftserwerb fehlten. Wie jedoch aus den vorgelegten Unterlagen entnommen werden

kann, hat der Verstorbene die Baustelle besucht und seine Wünsche betreffend die Wohnung "D3" geäußert.

Vorgebracht wird, der Verstorbene habe sich ab Mitte 1984 bis zu seinem Ableben immer nur vorübergehend in Österreich aufgehalten und schon gar nicht länger als sechs Monate, zumal er den Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Z gehabt habe. Dort sei er wegen der wirtschaftlichen Verknüpfungen auch unabkömmlich gewesen, habe eine entsprechende Eigentumswohnung inne gehabt, dort auch erhebliche Steuern bezahlt und seine Gelder veranlagt.

Wie die Gattin des Verstorbenen vorbringt, habe sie nach der Geburt der Tochter nicht in der Schweiz leben, sondern auf den Freundes- und Verwandtenkreis in ihrem Umfeld in M zurückgreifen wollen. Sie habe allerdings ihrem Mann in Aussicht gestellt, mit ihrer Tochter dem Ehegatten in die Schweiz zu folgen, sobald dies der Tochter zumutbar sei.

Auch in einem anderen Land habe es keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinne des §26 BAO gegeben.

Der Verstorbene unterhielt eine Wohnung im 5. Bezirk in Wien, welche jedoch laut Auskunft der Immobilienverwaltung R vom 12. Februar 2001 aufgrund der rechtskräftigen und vollstreckbaren gerichtlichen Aufkündigung des BG z vom 10. Juli 1989, GZ.: xxx, am 7. November 1989 zwangsgeräumt worden ist.

Hinsichtlich der geschäftlichen Betätigung des Verstorbenen hat der Parteienvertreter unter der Bemühung einer möglichst lückenlosen Darstellung des beruflichen Werdeganges des Verstorbenen und seiner geschäftlichen Aktivitäten ausgeführt, dass Herr GB seit 1. September 1980 Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von ATS 450.000,00 der "N." gewesen ist. Im Jahr 1983 sollte eine Schwestergesellschaft in der Schweiz gegründet werden, die Herr B. führen sollte. Mit Statut vom 27. April 1983 sei die "N " vorerst mit Sitz in Zürich auf Grund einer Domizilbereitschaft der SW gegründet worden. Noch vor Aufnahme des Betriebes seien die Aktien der österreichischen NAH an Herrn B. übertragen worden, wobei eine Pflichtaktie treuhändig durch Herrn U für Herrn GB gehalten worden sei, sodass Herr B. die Hälfte des Aktienkapitals an der N in der Schweiz innegehabt hätte -. Die restlichen Aktien seien der Gesellschafterseite "G" zugekommen, womit der Status einer "Schwestergesellschaft" hergestellt worden sei. In weiterer Folge sei der Sitz der Aktiengesellschaft nach Z,, verlegt worden.

Im Zuge der Teilung der jeweils mit der Partnergruppe JG gemeinsamen Unternehmen habe Herr B. unter anderem seine Kommanditbeteiligung an der "N. " an die Gruppe G übertragen, wogegen der Betrieb des Spielsalons "W " neben anderen Beteiligungen zu Gunsten des Herrn

B. abgespalten worden sei. Weiters sei das zweite Aktienpaket über 50% der Aktien an der "N" in sein Sicherungseigentum übertragen worden, wodurch sein Interesse noch mehr auf die Schweiz fokussiert worden sei.

Das Dienstverhältnis des Herrn B. zur "N.," sei einvernehmlich per 30. April 1995 beendet worden. Ungeachtet dessen sei er anschließend noch als Konsulent für diese Gesellschaft tätig gewesen. Einerseits habe er die Geschicke weiterhin leiten und lenken wollen, da ihm zur Besicherung seiner Forderungen aus dem Verkauf seiner Aktien das Sicherungseigentum über das Aktienzertifikat -- über 25 Inhaberaktien an der N zustand, welches erst nach seinem Tod erloschen sei, andererseits sei seine Tätigkeit für das stark expandierende Unternehmen in der Schweiz unentbehrlich gewesen. Weiters habe der Verstorbene schon 1991 die C erworben und auch die NH, um unabhängig von der Entwicklung der N nach seinem Ausscheiden als Aktionär die Geschäftserweiterung nach Deutschland und nach Amerika zu ermöglichen. Darüber hinaus habe Herr B. bis zu seinem Ableben auch den Spielsalon "W" betrieben, was ebenfalls seine permanente Anwesenheit in der Schweiz notwendig gemacht habe. Dieser sei kurz nach seinem Ableben geschlossen worden.

Ungeachtet dieser vollen beruflichen Beschäftigung habe der Verstorbene erhebliche Wertschriften bei Schweizer Banken unterhalten, was abermals zeige, dass der Mittelpunkt der Lebensbeziehungen auf Grund des starken wirtschaftlichen Hintergrundes in der Schweiz, insbesondere in Z, gelegen gewesen sei.

Die österreichischen Liegenschaften seien jeweils an die BG. verpachtet worden und seien von durch vor Ort tätig werdende Geschäftsführer geführt worden.

Hinsichtlich der Argumentation im Bescheid, der Erblasser habe seinen Oldtimer in seinem Haus in M eingestellt gehabt und sein Motorflugzeug sei in BV abgestellt gewesen wurde bereits in der Berufungsschrift vom 14. November 2003 vorgebracht, der Oldtimer Pkw Chrysler Plymoth sei – wie aus dem Verlassenschaftsakt ersichtlich – in einer Garage in R., Deutschland, eingestellt gewesen. Das Motorflugzeug, welches der Erblasser gesundheitsbedingt in den letzten Jahren selber nicht mehr fliegen können, sei aus Kostengründen in BV belassen worden, da eine Unterbringung in einem Hangar in der Schweiz zu teuer gekommen wäre.

b) Bindungswirkung der Einkommensteuerbescheide

Als weiteres Argument wird vorgebracht, das Finanzamt X habe, als jenes Finanzamt in dessen Sprengel der wertvollste Teil des österreichischen Vermögens (damals Hotel Sh) gelegen gewesen sei, den Erblasser als nur mit den inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig erfasst. Dies sei von Amts wegen geschehen. Auch eine Betriebsprüfung des

Verstorbenen nach seinem Ableben habe die beschränkte Steuerpflicht zu Recht erkannt und seien die diesbezüglichen Bescheide rechtskräftig geworden. Es liege daher ein gültiger und rechtskräftiger Bescheid der Finanzbehörde vor, der insoweit binde, dass er eine andere selbständige Beurteilung der rechtskräftig entschiedenen Frage ausschließe. Diese Bindungswirkung folge aus dem elementaren Grundsatz der Einheitlichkeit der Rechtsordnung. In diesem Sinne entspräche es der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass auch im Abgabenverfahren eine bereits rechtskräftig vorliegende Entscheidung einer anderen Behörde die betreffende Abgabenbehörde binde, insbesondere wenn es sich um die gleiche Abgabenbehörde (Finanzbehörde) handle und nicht etwa um Behörden des allgemeinen Verwaltungsbereiches. Dies treffe sogar zu, wenn die Entscheidung, bezüglich welcher die Bindungswirkung bestehe, unzutreffend sein sollte. Entsprechend dieser Ausführungen sei daher das Finanzamt A an die oben genannte Entscheidung des Finanzamtes X gebunden gewesen.

Daran ändere auch die Tatsache nichts, dass Herr B. Eigentümer des von Gattin und Tochter bewohnten Hauses in M gewesen sei, zumal die bloßen Eigentumsverhältnisse angesichts der wichtigen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des Verstorbenen keine Rückschlüsse auf den Lebensmittelpunkt zulassen würden und der Verstorbene ja auch Inhaber der (Eigentums-)Wohnung in Z , ---, gewesen sei, wo er auch aufrecht gemeldet gewesen sei. Der Umstand, dass der Verstorbene im besagten Haus in M verstorben sei, berechtere nicht zu der Annahme, er habe in Österreich seinen Lebensmittelpunkt gehabt, zumal er dort während eines kurzen Aufenthaltes plötzlich an Herzinfarkt verstorben sei. Aus dem bloßen Faktum des zufälligen Ablebens in Österreich könne nicht auf den Mittelpunkt der persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zu Lebzeiten geschlossen werden.

c) Zur Forderung der V:

In der Berufung wird die Anerkennung von Verbindlichkeiten in Höhe von S 1,447.433,- und S 2,196.376,- begehrt mit dem Vorbringen, dass diese Haftungen des Verstorbenen nicht nur tatsächlich schlagend geworden seien, sondern am Todesstichtag bereits außer Zweifel gestanden sei, dass sie schlagend werden würden. Die Haftungen seien für die AS. (mit Sitz in M) eingegangen worden.

Diese Gesellschaft habe einen durch Sparbuch und Bürgenhaftung des Verstorbenen besicherten Kredit gehabt, welcher per Todestag mit S 2,196.376,- offen gewesen sei und aus Mitteln des Verstorbenen habe abgedeckt werden müssen. Aus dem seinerzeitigen Antrag auf Konkurseröffnung vom 13. Februar 1996 sei ersichtlich, dass die AS . schon mit 30.4.1994 ihre Tätigkeit eingestellt habe und auf Grund der Verbindlichkeiten gegenüber der Abgabenbehörde gezwungen gewesen sei, den Konkurs zu eröffnen. Die vom Liquidator

dargetanen Verbindlichkeiten würden ganz klar ergeben, dass die Gesellschaft auch zum Todestag keinerlei Bonität mehr gehabt habe und daher die Sicherheiten realisiert werden mussten. Die Verbindlichkeit bei der ÖV (Eventualverbindlichkeiten) in Höhe von S 2,196.376,- erwiesen sich daher zum Todestag als gegeben. Das Eventualobligo von S 1,447.433,- sei bei genauer Durchrechnung und Auslegung des Schreibens der ÖV im Eventualobligo von S 2,196.376 bereits enthalten und werde daher nicht mehr selbständig geltend gemacht.

d) Zur Erbschaftsbesteuerung in der Schweiz

Wie der rechtsfreundliche Vertreter mit Schriftsatz vom 15. November 2007 erneut dargelegt hat, hat die Steuerverwaltung des Kantons Z_ unter Zugrundelegung des Wohnsitzes des Verstorbenen in der Schweiz "--_" eine "Einschätzungsmitteilung und Errechnung für die Erbschaftssteuer" in der gegenständlichen Verlassenschaftsangelegenheit zugestellt, wonach anhand der Einschätzung des Nachlassinventars und Erbteilaktes eine Steuer von zusammen CH 29.512,20 vorgeschrieben worden ist (vgl. Beilage 2 zum Schriftsatz Sch vom 13.11.2006). Die Vorschreibung ist aus in der Schweiz liegenden Geldern berichtigt worden (Beilagen 3 und 4 zum gleichen Schriftsatz). Die Steuerverwaltung des Kantons Z hat laut Berufungsvorbringen das gesamte Vermögen des Verstorbenen der Erbschaftssteuer unterworfen.

Weiters wird festgehalten, dass es in der Schweiz im Gegensatz zur Behauptung in der Begründung der Berufungsvorentscheidung keine zusätzliche, zur kantonalen Erbschaftsbesteuerung zu erhebende, "Bundessteuer" gibt. Erbschaften würden in der Schweiz vom Bund nicht besteuert. Die Besteuerungskompetenz liege allein bei den Kantonen. Vorgelegt wurde ein Ausdruck der steuerlichen Information der Homepage des Kantons Z_ .

2. Rechtliche Würdigung

a) Zur Besteuerung durch die Republik Österreich

Gemäß §1 Abs.1 ErbStG 1955 unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz ua. der Erwerb von Todes wegen.

Gemäß §2 Abs.1 Z1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß §6 Abs.1 leg.cit. 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.

Gemäß §6 Abs.2 Z1 leg.cit. gelten als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes österreichische Staatsbürger, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Gemäß §12 Abs.1 leg.cit. entsteht die Steuerschuld bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers. Demzufolge ist die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers maßgebend.

Wenn der Erblasser oder der Erwerber zum Zeitpunkt des Eintrittes der Steuerpflicht (§12) Inländer ist - wenn nicht in Staatsverträgen etwas anderes bestimmt ist und unabhängig, wo abgehandelt wird - unterliegt der gesamte Erbanfall, also der Erwerb sowohl des inländischen als auch des ausländischen Vermögens (gleichgültig wo es sich befindet) der österreichischen Erbschaftssteuer. Der Umfang der Steuerpflicht richtet sich ausschließlich danach, ob diese nach dem Gesetz für das gesamte, wo immer angefallene Vermögen gegeben ist (Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 3. Aufl., §6, Rz 3.1).

Auf Grund des Wohnsitzes in M (s. u.) ist somit grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben.

Die OECD hat ein Muster für Doppelbesteuerungsabkommen für den Bereich der Erbschafts- (Schenkungs-)Steuer entworfen, das in der Regel die Grundlage für den Abschluss von DBA bildet, bzw. an dem sich die einzelnen DBA orientieren.

Zwischen der Republik Österreich und der schweizerischen Eidgenossenschaft besteht ein solches Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlaß- und Erbschaftssteuern, BGBl. Nr. 63/1975. Durch dieses soll verhindert werden, dass Nachlassvermögen von Erblassern, die zur Zeit ihres Todes in einem der beiden oder beiden Vertragsstaaten ihren Wohnsitz hatten (Artikel 1), in beiden Staaten zur Erbschaftssteuer herangezogen werden. Das DBA verhält sich zum innerstaatlichen Recht als lex specialis (VwGH 28.6.1963, 2312/61, Doralt-Ruppe, Steuerrecht Bd II, Rz 645).

Artikel 2 des Abkommens bestimmt:

"Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Nachlaß- und Erbschaftssteuern, die für Rechnung eines der beiden Vertragstaaten, der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.

(2) *Als Nachlaß- und Erbschaftssteuern gelten alle Steuern, die von Todes wegen als Nachlaßsteuern, Erbanfallsteuern, Abgaben vom Vermögensübergang oder Steuern von Schenkungen auf den Todesfall erhoben werden.*

(3) *Zu den zur Zeit bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören insbesondere*

| | |
|-----|---|
| a) | <i>in Österreich: die Erbschaft- und Schenkungsteuer, soweit ihr die Erwerbe von Todes wegen unterliegen;</i> |
| b) | <i>in der Schweiz: die von den Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Nachlaß- und Erbanfallsteuern.</i> |
| (4) | <i>Das Abkommen gilt auch für alle Nachlass- und Erbschaftsteuern, die künftig neben den zur Zeit bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden."</i> |

Artikel 3 des Abkommens führt aus:

"Abs.1: Ob ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, bestimmt sich bei Anwendung dieses Abkommens nach dem Recht dieses Staates."

In Österreich gilt die Bundesabgabenordnung. §26 BAO normiert: "Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Dies trifft auf das Einfamilienhaus in M , wo auch die Familie des Verstorbenen lebt, zu.

Von der Kantonalen Steuerbehörde in Z- wurde ein Wohnsitz in Z , --- , festgestellt und dementsprechend die Besteuerung vorgenommen. In der Berufung wird ausgeführt, dass aus beruflichen Gründen eine häufige Anwesenheit des Verstorbenen in der Schweiz notwendig war.

Abs.2 des DBA bestimmt: "*Hatte nach Absatz 1 ein Erblasser in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so gilt folgendes:*

a) Der Wohnsitz des Erblassers gilt als in dem Vertragsstaat gelegen, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügte."

Wie bereits ausgeführt hatte der Verstorbene sowohl in M als auch in Z eine ständige Wohnstätte.

Artikel 3 Abs.2 lit. a des DBA führt weiter aus:

"Verfügte er in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen)."

Der Verwaltungsgerichtshof hat hierzu etwa in seinem Erkenntnis vom 18.1.1996, 93/15/0145, ausgeführt:

"Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann eine Person zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse haben. Unter persönlichen Beziehungen sind dabei all jene zu verstehen, die jemanden aus in seiner Person liegenden Gründen auf Grund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigungen religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die

den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bestehen im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt.

*Daraus folgt, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden sein wird. Diese Annahme setzt allerdings im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraus. Der Familienwohnsitz ist also nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von ausschlaggebender Bedeutung, nicht bei getrennten Haushalten. Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung kommt es auf die Umstände der Lebensführung, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem an. Die auf die Wohnsitze entfallenden **Aufenthaltszeiten** sind ein bedeutsames quantitatives Kriterium dafür, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person besteht (siehe hierzu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 1990, Zl. 90/16/0032, mwN)".*

Auch wenn die Wohnung in der Schweiz nach ihrer Wohnnutzfläche und Ausstattung als Familienwohnsitz nicht geeignet war, kann sie dennoch das Wohnbedürfnis des Verstorbenen ausreichend befriedigt haben und ist bei getrennter Haushaltsführung aus beruflichen Gründen der "Familienwohnsitz" nicht unbedingt das ausschlaggebende Kriterium.

Hinsichtlich der Aufenthaltszeiten wurde allerdings lediglich ausgeführt, Herr B. habe sich ab Mitte 1984 bis zu seinem Ableben immer nur vorübergehend in Österreich aufgehalten, jedenfalls nie länger als sechs Monate, was aus den angeführten äußeren Umständen klar hervorgehe, zumal er den Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen in Z gehabt habe, dort wegen der wirtschaftlichen Verknüpfung auch unabhömmlich gewesen sei, eine entsprechende (Eigentums-)Wohnung innegehabt habe, dort selbst auch erhebliche Steuern bezahlt und seine Gelder veranlagt hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgeführt, dass der Begriff "Wohnsitz" in Doppelbesteuerungsfällen mit all seinen rechtlichen Folgen nur unter Bedachtnahme auf das jeweilige DBA zu beurteilen ist. Vorbild ist meistens Art. 4 Z1 des OECD Musterabkommens, der mehr oder weniger auf das nationale Recht hinweist (§26 BAO). Das gilt auch für den Doppelwohnsitz, hinsichtlich dessen das Besteuerungsrecht grundsätzlich jenem Vertragsstaat zusteht, zu dem die stärksten engeren persönlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen, siehe Art.4 Z2 lit.a OECD-Musterabkommen, VwGH 29.9.1982, 13/0201, 0215,1025, 1026/80). Im Zweifel ist ein Vergleich zwischen den Beziehungen zu dem jeweils in Rede stehenden Vertragsstaat zu ziehen (VwGH 26.3.1976, 1824/75, Dorazil-Taucher, Kommentar zum Erschafts- und Schenkungssteuergesetz, 4. Aufl., §6, Rz 10.8).

Wie das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung zutreffend ausführt, wurden abgesehen von beruflichen respektive wirtschaftlichen Interessen keinerlei persönliche

Beziehungen oder Lebensumstände in der Schweiz vorgebracht. Allerdings war das Dienstverhältnis des Herrn B. zur "N., " bereits einvernehmlich per 30. April 1995 beendet worden. Wie weit seine Anwesenheit in der Schweiz als Konsulent bzw. als Betreiber des Spielsalons "W " dennoch erforderlich gewesen ist bzw. inwieweit er seine geschäftliche Tätigkeit von Österreich aus auch hätte führen können oder zumindest seine Wertschriften bei Schweizer Banken auch von Österreich aus verwalten konnte, kann nicht einwandfrei beurteilt werden.

Dass der Berufungswerber eine Jahresbewilligung erhalten hat besagt lediglich, dass er sich legal in der Schweiz aufhalten durfte, nicht auch, dass und in welchen Zeitabständen er es getan hat.

Seine familienrechtliche Verankerung in Österreich ist jedoch eindeutig zu bejahen, zumal die Ehegattin ausführt, dass sie nach der Geburt der Tochter nicht in der Schweiz leben wollen. Sie habe als junge Mutter und auf die Zeitdauer des Kindesalters der gemeinsamen Tochter doch auf den Freundes- und Verwandtenkreis in ihrem Umfeld in M zurückgreifen wollen.

Darüber hinaus haben die ho. Ermittlungen ergeben, dass der Verstorbene bei der AE krankenversichert war (Pol.Nr. ccc, ltd. G-), welche für den Verstorbenen im Jahre 1994 zwei Krankenhausaufenthalte abgerechnet hat. Insofern steht fest, dass sich Herr B. im Jahr 1994 zur Behandlung in Österreich aufgehalten hat.

Eine klare Zuordnung ist auf Grund der jeweiligen beruflichen bzw. privaten Interessen nicht exakt durchführbar. Das gleiche gilt für den Begriff des "gewöhnlichen Aufenthaltes". Mangels detailgenauer Aufstellung, wie viel Zeit im Jahr der Verstorbene bei seiner Familie in M und wie viel Zeit im Jahr er geschäftlich in Z verbracht hat, kann auch der gewöhnliche Aufenthalt nicht zweifelsfrei bestimmt werden.

Artikel 3 Abs.2 des DBA sieht vor:

*"b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat der Erblasser den **Mittelpunkt der Lebensinteressen** hatte, oder verfügte er in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz in dem Vertragsstaat gelegen, in dem er seinen **gewöhnlichen Aufenthalt** hatte.*

*c) Hatte der Erblasser seinen **gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten** oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sein Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, dessen **Staatsangehörigkeit** er besaß."*

Demnach gilt der Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, dessen Staatsangehörigkeit der Verstorbene besaß und das war aktenkundig Österreich.

Somit ist grundsätzlich unbeschränkte Steuerpflicht gegeben. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem weiteren Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird (vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Nach Artikel 4 Abs.1 leg.cit. darf unbewegliches Vermögen in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

Artikel 5 sieht vor, dass Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt - ausgenommen das nach den Artikeln 4 und 6 zu behandelnde Vermögen -, in dem Vertragstaat besteuert werden darf, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Der Ort der Betriebsstätte gilt nach Abs.1 letzter Satz *auch* für die Besteuerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft. Einerseits schließt Artikel 5 des DBA Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht aus, sondern bezieht auch Personengesellschaften ein und andererseits erfasst Artikel 7 das bisher nicht erwähnte Vermögen. Demnach darf das nicht nach den Artikeln 4, 5 und 6 zu behandelnde Vermögen nur in dem Vertragstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte. Nach dieser subsidiären Steuerzuteilungsregel wird Vermögen, das nicht unter die besonderen Zuteilungsregeln der Art.4, 5 und 6 fällt, in jenem Vertragsstaat besteuert, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz (iSv Art.3) hatte.

Hinsichtlich der Ergänzungen in der Vorhaltsbeantwortung ist zu sagen, dass der Argumentation des Bw, daraus, dass der Verstorbene Eigentümer des Hauses in M gewesen sei könne keineswegs geschlossen werden, dass er dieses auch als Wohnsitz im Sinne des §26 Abs.1 BAO "innegehabt" habe, denn ein bloßes Verfügen ohne Nutzung könne den Gesamttatbestand des Wohnsitzes nicht erfüllen, sowie der Verstorbene habe über das Haus in M auf Grund des zu Gunsten der Ehegattin eingeräumten Belastungs- und Veräußerungsverbot nicht verfügen können, nicht gefolgt werden kann.

Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot hindert wohl ein bestimmtes "Verfügen" nicht aber die Benützung des Hauses durch den Eigentümer. Gegen die Argumentation, der Verstorbene habe sein Haus nicht genutzt spricht einerseits die Tatsache, dass seine Familie dort ansässig war und andererseits, dass der Erblasser letztlich auch dort verstorben ist.

b) Zur Bindungswirkung der Einkommensteuerbescheide

Betreffend die Bindungswirkung der Einkommensteuerbescheide ist zu sagen, dass es sich bei den zitierten Erkenntnissen (VwGH 18.3.1985, 85/15/0110, 21.12.1989, 89/14/0203) regelmäßig um rechtskräftig entschiedene Vorfragen von Gerichten handelt.

Hingegen ist zur möglichen Bindungswirkung von Abgabenbescheiden zu sagen, dass ein für einen bestimmten Steuerabschnitt oder Stichtag oder für eine bestimmte Abgabe erlassener Abgabenbescheid über seinen Geltungsbereich hinaus keine Wirkungen (in der Art einer Bindung) auszustrahlen vermag. Weder Partei noch Behörde können daher aus einem rechtskräftigen Bescheid über den von ihm erfassten Zeitraum oder Zeitpunkt, über die Abgabenart sowie über den Adressatenkreis hinaus Rechte oder Pflichten ableiten. Über diesen Bereich hinaus können Wirkungen nur insoweit eintreten, als dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist (vgl. Stoll, BAO, Kommentar Bd. 2, 2085 f samt Judikaturzitate, VwGH 9.4.1997, 95/13/0145, 18.3.1985, 85/15/0110, 21.12.1989, 89/14/0203).

c) Zur Verbindlichkeit der Österreichischen Volksbanken AG

Hinsichtlich der Verbindlichkeit bei der ÖV (Eventualverbindlichkeiten) in Höhe von S 2,196.376,00, hat das Finanzamt A ausgeführt, eine Verbindlichkeit sei im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld nicht gegeben gewesen und könne daher nicht als Nachlasspassivum bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer berücksichtigt werden.

Gemäß §20 Abs.1 ErbStG gilt als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Für die Abzugsfähigkeit von Schulden und Lasten ist zunächst erforderlich, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht. Dabei ist nicht nur der rechtliche Bestand der Schuld entscheidend, sondern es muss auch eine tatsächliche und wirtschaftliche Belastung des Leistungsverpflichteten vorliegen, weshalb auch eine bürgerlich-rechtliche Schuld nur dann eine steuerlich zu berücksichtigende Vermögensminderung darstellt, wenn am Stichtag mit der Geltendmachung der gegenüberstehenden Forderung ernsthaft gerechnet werden musste (VwGH vom 29.1.1997, 95/16/0327).

Eine bloße Eventualverbindlichkeit wie eine noch nicht in Anspruch genommene Bürgschaftsverbindlichkeit ist keine Verlassenschaftsschuld iSd §105 Abs.1 AußStrG (OGH, 23.9.2003, 4 Ob 170/03h).

Zufolge der Vorschrift des §6 Abs.1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) werden Lasten (oder Schulden), deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt (vgl. VwGH 22.1.1987, 86/1670018, 18.11.1993, 92/16/0193, 30.8.1995,

95/16/0172, 0173). Eine Bedingung ist die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird (VwGH 27.8.1998, 96/13/0165).

Mit Erkenntnis vom 7.9.2006, 2006/16/0035, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Lasten Verpflichtungen und Verbindlichkeiten zu Leistungen jeder Art seien, deren Begriff nicht gesetzlich festgelegt sei. Er umfasse in erster Linie Schulden, gehe aber über ihn hinaus (vgl. Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz¹⁶, Rz 2 zu § 6 (dt.) BewG mwN). Verbindlichkeiten seien abzugsfähig, wenn sie bis zum Stichtag rechtlich entstanden und noch nicht getilgt seien. Außerdem müssten sie für den Verpflichteten eine wirtschaftliche Belastung bedeuten. Das sei der Fall, sobald er mit einer Inanspruchnahme rechnen müsse. Aufschiebend bedingte Lasten würden nicht berücksichtigt, solange die Bedingung, die sie zur Entstehung bringe, noch nicht eingetreten sei. Der Verwaltungsgerichtshof führt im zitierten Erkenntnis weiters aus, dass im streitgegenständlichen Fall sowohl die Verpfändung der Liegenschaft als auch die im Erbgang erworbene Haftung als Bürge und Zahler aufschiebend bedingte Lasten darstellten. Ein Bedingungseintritt im Sinn des § 6 Abs. 2 BewG setze ein Entstehen der Last voraus, d.h. dass mit einer Inanspruchnahme aus der Sachhaftung und aus der Haftungserklärung des Erblassers als Bürge und Zahler gerechnet werden musste.

Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass zum Todestag mit einer Realisierung der Haftung gerechnet werden musste, was in der Folge mit der Forderungsanmeldung der VAG im Verlassenschaftsverfahren auch geschehen ist. Somit ist auch die Tatsache, dass eine rechtliche Verpflichtung zu einer Leistung aus dem Nachlass besteht in vorliegendem Fall gegeben (VwGH 15.12.2005, 2005/16/0127).

Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, ist der Erblasser zum maßgeblichen Bewertungsstichtag (Todestag) noch nicht zur Leistung herangezogen worden.

Allerdings ist dem Bw zu folgen, dass die Inanspruchnahme des Erblassers zum Todeszeitpunkt bereits abzusehen war. Demzufolge ist davon auszugehen, dass wohl eine aufschiebende Bedingung gegeben war, der Eintritt der Bedingung zum Todeszeitpunkt aber bereits absehbar war und die Bedingung schließlich auch tatsächlich eingetreten ist.

Wie aus dem Antrag auf Konkurseröffnung vom 13. Februar 1996, y, zu entnehmen ist, hat die Antragstellerin bereits mit 30. 4. 1994 ihre betriebliche Tätigkeit eingestellt. Sie beschäftigte zu diesem Zeitpunkt keine Dienstnehmer mehr.

Dem Schreiben der ÖVA vom 18.4.1996 ist zu entnehmen, dass die Sparkonten Nr. eee, welche zur Besicherung des Kredites (der AS .) verpfändet worden waren, bereits verwertet und der Erlös dem Kreditkonto gut geschrieben wurde.

Die Verbindlichkeiten der VAG sind auf Grund der Tatsache, dass die Verbindlichkeiten zum Stichtag rechtlich bereits entstanden, allerdings noch nicht getilgt waren, sowie dass sich auf Grund der Tatsache, dass der Verpflichtete mit der Inanspruchnahme rechnen musste, was eine wirtschaftliche Belastung darstellt, vom Erwerb abzuziehen.

| | |
|--|--------------------|
| Berechnung der festgesetzten Erbschaftssteuer: | |
| steuerpflichtiger Erwerb laut Erbschaftssteuerbescheid | 7,055.252,77 S |
| abzüglich Verbindlichkeiten Volksbank zur Hälfte | -1,098.188,00 S |
| ergibt steuerpflichtigen Erwerb | 5,957.064,77 S |
| gemäß §8 Abs.1 ErbStG (StKI I) 10% vom gemäß §28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 5,957.060,00 S | 595.706,00 S |
| zuzüglich gemäß §8 Abs.4 ErbStG 1% vom gemäß §28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 3.324.240,00 S | <u>33.242,40 S</u> |
| Erbschaftssteuer (gerundet gemäß §204 BAO) | 628.948,00 S |
| entspricht | 45.707,43 Euro |

d) Zur Anrechnung der Schweizer Erbschaftssteuervorschreibung

Wie der rechtsfreundliche Vertreter zutreffend ausgeführt hat, wird in der Schweiz hinsichtlich der Erwerbe von Todes wegen keine Bundessteuer erhoben.

Der Bund erhebt keine Erbschafts- und Schenkungssteuer. Rechtsgrundlagen der Kantonalsteuer sind die kantonalen Steuergesetze oder kantonalen Sondergesetze. Der Umfang der subjektiven Steuerpflicht ist bei der Erbanfallsteuer im Allgemeinen vom Wohnsitzprinzip bestimmt. Hatte der Erblasser im Kanton seinen Wohnsitz, so fällt der gesamte Nachlass in die Besteuerung, ansonsten nur das Vermögen, das nach den jeweiligen Bestimmungen als dort belegen gilt. (Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, 3. Aufl., §6, Rz 9.4).

In Österreich war es für gegenständlichen Fall die bundesgesetzlich geregelte und von Bundesbehörden erhobene Erbschaftssteuer. In der Schweiz sind es die von Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Nachlass- und Erbanfallsteuern (Dorazil-Taucher, Kommentar zum ErbSt und ScheStG, 6. Ergänzungslieferung, Anhang B, DBA Schweiz, Erläuterungen zu Artikel 2).

Insofern erscheint die Begründung in der Berufungsvorentscheidung verfehlt. Allerdings hat der Erbenvertreter mit Schreiben vom 13. November 2006 ein Schreiben der Rechtsanwälte SB vom 19. Dezember 1996 betreffend die "Einschätzungsmittelung und Rechnung für die Erbschaftssteuer" von Fr.29'512,20 vorgelegt, dessen letzter Absatz lautet:

"Die dann im nächsten Jahr von der Schweizerischen Eidgenossenschaft noch vorzulegende Bundessteuer (mit einem Steuerbetrag gemäß den Aussagen von Frau S_ in der Höhe von mutmaßlich Fr. 10 '000,--) müsste ich dann ihnen zur direkten Begleichung zukommen lassen." (Anm.: Der Schweizer Erbschaftssteuerbescheid bzw. die "Einschätzungsmitteilung und Rechnung für die Erbschaftssteuer" war an Herrn GS_, gerichtet worden.) Damit dürfte jedoch die für das Jahr 1995 zu erwartende Festsetzung der *direkten Bundessteuer* gemeint gewesen sein, nicht jedoch eine weitere Erbschaftssteuerzahlung.

Das Schreiben führt nämlich auch aus, dass auf Grund der Vermögensaufstellung im Bescheid nunmehr *das gesamte Vermögen* des Herrn B. erfasst worden und der Erbschaftsbesteuerung zugeführt worden sei, womit die Erbschaftssteueranmeldung abgeschlossen sei.

§6 Abs. 3 ErbStG bestimmt als Spezialbestimmung zu §20 ErbStG, dass, soweit die Steuerpflicht im Ausland befindliche Grundstücke, Sachen, Forderungen gegen ausländische Schuldner oder Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist, betrifft, auf Antrag die von dem ausländischen Staate aus Anlass des Erbfalles erhobene Steuer bei Berechnung der Erbschaftssteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen ist. Die gegenständliche Vorschrift kommt nur bei unbeschränkter Steuerpflicht zur Anwendung. Die Bestimmung des §6 Abs.3 Satz 1 ErbStG ist jedoch *nicht anzuwenden*, wenn Spezialbestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens zum Zuge kommen (Fellner, Kommentar zur Erbschafts- und Schenkungssteuer, Bd.III, §6, Rz 26).

Im zweiten Satz des §6 Abs.3 ErbStG ist für das Bundesministerium für Finanzen eine Ermächtigung enthalten, über Antrag eine Anrechnung der ausländischen Erbschaftssteuer oder Nachlasssteuer auf die inländische Steuer anzuordnen. Ein solcher Antrag wurde nicht gestellt.

e) Anlassfallwirkung

Der Verfassungsgerichtshof hat in dem zitierten Beschluss auf Seite 3, letzter Absatz ausgeführt:

"Zum Schutz vor Säumnis steht das Rechtsinstitut der Säumnisbeschwerde (Devolutionsantrag) zur Verfügung. Die Frage, ob die vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Bestimmung in den von den Antragstellern genannten Berufungsverfahren weiterhin anzuwenden ist oder ob diese Fälle im Sinne des Art. 140 Abs. 7 B-VG als Anlassfälle zu werten oder diesen gleichzuhalten sind, ist in den genannten Berufungsverfahren zu lösen und unterliegt der nachprüfenden Kontrolle durch den Verfassungsgerichtshof und den Verwaltungsgerichtshof."

Aus vorliegender Formulierung schließt der steuerliche Vertreter, der Verfassungsgerichtshof habe ausgesprochen, dass die Berufungsbehörde zu entscheiden habe, ob die Anlassfallwirkung auf gegenständlichen Fall auszudehnen sei.

Mit Bundesgesetzblatt vom 23. März 2007 - 9. Kundmachung des Bundeskanzlers - wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des Art. 140 Abs 5 B-VG kundgemacht.

In dieser Kundmachung - Punkt 3. - ist entsprechend den Bestimmungen des B-VG auch die vom Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008 beinhaltet.

Nachdem der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sind.

Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall - weder im engeren noch im weiteren Sinne - gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Dies deshalb, da unter Anlassfall im "engeren Sinne" nur die konkrete Rechtssache, die tatsächlich "Anlass" für die Einleitung des Normprüfverfahrens ist, verstanden wird und unter Anlassfällen im "weiteren Sinne" jene Fälle, die im Zeitpunkt des Beginns der mündlichen Verhandlung oder wenn eine solche unterbleibt, bei Beginn der nicht öffentlichen Beratung des VfGH im Normenprüfungsverfahren beim Gerichtshof anhängig sind.

Der gegenständliche Berufungsfall erfüllt keine der beiden Voraussetzungen.

Der Ansicht des des steuerlichen Vertreters, der Verfassungsgerichtshof habe in Einzelfällen, etwa im Verfahren zur Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG auch jene Fälle als Anlassfälle bezeichnet, in denen am Tag der Ausschreibung der mündlichen Verhandlung in der Wiener Zeitung ein Berufungsverfahren oder ein Verfahren beim VwGH anhängig war und aus dieser Ermessensübung werde geschlossen, dass auch im gegenständlichen Fall die Ausdehnung auf einen "Anlassfall" gerechtfertigt sei, kann nicht gefolgt werden. Eine vergleichbare Aussage hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis G 54/06 ua nicht getroffen.

f) Zur beantragten Zeugeneinvernahme

Hinsichtlich der angebotenen Zeugeneinvernahme ist zu sagen, dass von Parteien beantragte Beweise gemäß §183 Abs.3 BAO aufzunehmen sind, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß

§167 Abs.1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind (vgl. VwGH 2.3.1993, 92/14/0182). Dies trifft insofern auf den Beweisantrag des Bw zu, als kein Grund besteht daran zu zweifeln, dass Herr U die ihm erinnerlichen Tatsachen in dem - der ho. Behörde vorliegenden - Schriftsatz vom 15.10.2007 richtig dargestellt hat.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. März 2009