



Berufungsentscheidung

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

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid 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 (Protokoll vom 17. November 2000) nach dem am 5. Juni 2000 verstorbenen JU. M., deutscher Staatsbürger, hatte dieser seinen letzten Wohnsitz in Österreich in W, X-Weg, der auch in der Todfallsaufnahme als letzter und einziger Wohnsitz aufgeführt und darin durch Unterfertigung der Witwe U. M. (= Bw) bestätigt wird. Die Bw hat denselben Wohnsitz; der Erblasser ist im nahegelegenen Ort J. verstorben. Konkret wurde in der Todfallsaufnahme

wohl nach den Angaben der Witwe zur Frage 7. "Letzter Wohnsitz; lag dieser im Ausland, **auch** letzter Wohnsitz in Österreich" nur der Wohnsitz in W. sowie zur Frage 11. nach dem Ehegatten (= Bw) samt dessen Wohnort ebenso nur der Wohnsitz in W. angeführt. Im Abhandlungsprotokoll wird ergänzend festgehalten, dass der Erblasser neben seinem inländischen Wohnsitz samt Liegenschaftsbesitz in W. einen Wohnsitz in Deutschland, PW, L-Weg 29, gehabt habe. Im Ehe- und Erbvertrag vom 26. Juni 1995 hatten sich die Ehegatten M. gegenseitig zu alleinigen Vollerben eingesetzt. Die Bw hat zu dem im Inland befindlichen unbeweglichen Vermögen die unbedingte Erbserklärung abgegeben; im Übrigen werde die Verlassenschaft beim zuständigen deutschen Amtsgericht abgehandelt. Laut Inventarium wurde als Aktivposten die Liegenschaft in EZ 169 GB W. (Einfamilienhaus) mit dem zuletzt vom Finanzamt K. zu EW-AZ X festgestellten Einheitswert von (berichtigt) S 800.000 verzeichnet, die Passiva mit gesamt S 63.597,40, sohin der inländische Reinnachlass im Betrag von S 748.402,60. An Abhandlungskosten (Gericht, Notar) wurde ein Betrag von gesamt S 28.935 erhoben.

In Beantwortung eines umfassenden Vorhaltes zur Frage u. a. des Wohnsitzes des Erblassers sowie zum Wert des gesamten Nachlassvermögens wurde im Juni 2001 eine an das deutsche Finanzamt D. gerichtete Erbschaftsteuererklärung vorgelegt, worin an Nachlassvermögen angeführt wurden: Betriebsvermögen (ohne Wertangabe) und 3 Liegenschaften, diese in PW, L-Weg 29, mit dem Grundstückswert DM 147.000; in D-H, Le-Str. 17, mit dem Wert DM 128.000 und in D-H, Lu-Str. 5, mit dem Wert von DM 356.000. Die Nachlassverbindlichkeiten wurden mit gesamt DM 309.483 angegeben. Das FA D. hat im November 2001 der Bw u. a. mitgeteilt, das vorläufig geschätzte negative Betriebsvermögen betrage – DM 90.000; das in Österreich befindliche Vermögen sei dem deutschen Finanzamt zu erklären, wobei Grund- und Betriebsvermögen aufgrund des DBA in Deutschland steuerfrei bleibe. Es sei festgestellt worden, dass der Erblasser aufgrund des Gewerbebetriebes seinen Hauptwohnsitz in Deutschland gehabt habe.

Laut dem vorläufigen Erbschaftsteuerbescheid des FA D. vom 22. Jänner 2002 wurde der Bw in Deutschland ausgehend vom Erbanteil von DM 1.024.297 bzw. von einem – nach Abzug hoher Freibeträge – steuerpflichtigen Erwerb von DM 130.700 Erbschaftsteuer von DM 14.377 vorgeschrieben. Das Nachlassvermögen wurde wie folgt ermittelt (jeweils in D-Mark):

1. Grundvermögen:

PW, L-Weg 29 123.000

H, Le-Str. 17 452.000

H, Lu-Str. 5 356.000

2. Betriebsvermögen: J-OHG – 35.000

3. Kapitalguthaben:	gesamt	35.515
4. Versicherungen:		402.265

sohin gesamt DM 1.333.780, ergibt nach Abzug der Nachlassverbindlichkeiten (Hypothek, Erbfallkosten) von gesamt DM 309.483 den Reinnachlass in Höhe von DM 1.024.297. In der Begründung wurde ausgeführt, hinsichtlich des Grundvermögens in Österreich (Haus in W.) mit dem geschätzten Wert von DM 300.000 sei der Progressionsvorbehalt lt. DBA-BRD anzuwenden, weshalb der Steuersatz 11 % betrage.

Laut einem Schreiben der deutschen Rechtsvertreter B&P vom 12. Feber 2002 wurde – neben der Bestätigung der Höhe der übrigen Nachlasswerte lt. dem Bescheid des FA D. – unter Vorlage von 3 Kaufverträgen zu den Grundstücken mitgeteilt, diese seien kurz nach dem Todesfall veräußert worden, sodass der Verkaufspreis als Verkehrswert herangezogen werden könne wie folgt:

PW, L-Weg 29, verkauft um DM 210.000;
 H, Le-Str. 17, verkauft um gesamt DM 350.000;
 H, Lu-Str. 5, verkauft um DM 235.000.

Das Finanzamt Innsbruck hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 19. März 2002, Str. Nr. X, gemäß § 6 Abs. 4 und § 8 Abs. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, Erbschaftsteuer in Höhe von gesamt S 391.748 = € 28.469,44 vorgeschrieben. Es wurde dabei zunächst anhand des gesamt ermittelten Reinnachlasses in Höhe von rund S 6,8 Mio. (= Weltvermögen: inkl. Liegenschaften EW, ausländische Liegenschaften mit Verkehrswert, Bankguthaben, Versicherungen abzüglich negatives Betriebsvermögen, Passiva und Kosten) der anzuwendende Progressionssteuersatz mit 10 % ermittelt; dieser wurde sodann gem. § 6 Abs. 4 ErbStG auf das lt. DBA-BRD zu versteuernde Vermögen – nämlich die inkl. Liegenschaft, Bankguthaben und Versicherung abzüglich Passiva und Kosten sowie des (im Bescheid nicht ausgewiesenen, rechnerisch aber berücksichtigten) Freibetrages nach § 14 Abs. 1 ErbStG von S 30.000 – im Betrag von ermittelt S 3.757.482 angewandt (Bemessung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 19. März 2002).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, anerkannt werde nur die Besteuerung des in Österreich gelegenen Reinnachlasses mit dem Wert von S 748.402,60 sowie eine sich daraus ergebende Steuer gem. § 8 Abs. 1 und 4 ErbStG im Betrag von gesamt S 45.936 = € 3.338,30. Im Übrigen werde die Vorschreibung bestritten, da in die Steuerbemessungsgrundlage sowohl die Bankguthaben in Deutschland von DM 35.515 wie auch die Versicherungssumme von DM 402.265 einbezogen worden seien. Beide Vermögenswerte befänden sich in Deutschland und seien auch dort realisiert worden. Laut

dem beigelegten Schreiben der N-AG betreffend die Lebensversicherung sei die Bw aus dem Versicherungsvertrag berechtigt; die Versicherungssumme falle daher nach österreichischem Recht nicht in den Nachlass. Der Erblasser habe neben seinem Wohnsitz in W./Österreich auch einen ordentlichen Wohnsitz in Deutschland innegehabt, sodass die beiden beweglichen Vermögensgegenstände dem deutschen Erbschaftsteuerrecht zu unterstellen seien. Laut der beigelegten Mitteilung der Rechtsvertreter B&P (Schreiben vom 15. April 2002) sei der Verstorbene bis zu seinem Tod in Deutschland unbeschränkt einkommensteuer- und erbschaftsteuerpflichtig gewesen. Aus dem nochmals beigebrachten deutschen Erbschaftsteuerbescheid des FA D. gehe hervor, dass die genannten Vermögen bereits in die dortige Besteuerung einbezogen und versteuert worden seien. Eine zusätzliche Versteuerung in Österreich würde dem Sinn des DBA-BRD, nämlich der Vermeidung einer Doppelbesteuerung, zuwiderlaufen. Widersprüchlich sei auch der Umstand, dass in der Bemessung das Gesellschaftsvermögen des Erblassers an der J-OHG nicht aufscheine, obwohl er geschäftsführender Gesellschafter gewesen sei. Es müsste daher entweder das gesamte oder gar kein bewegliches in Deutschland befindliches Vermögen in die Bemessung einbezogen werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 5. Juli 2002 wurde dahin begründet, dass nach § 6 ErbStG als unbeschränkt steuerpflichtiger Inländer auch ein Ausländer gelte, der im Inland zur Zeit seines Todes einen Wohnsitz hatte. Nach dem DBA-BRD sei das Nachlassvermögen bei Wohnsitzen in beiden Vertragsstaaten in dem Staat zu besteuern, wo der Erblasser den Mittelpunkt der Lebensinteressen gehabt habe. Dieser sei gegenständlich in Österreich gelegen, weshalb das bewegliche Vermögen (Bankguthaben, Versicherung) nach Art. 5 DBA in Österreich zu besteuern sei. Das Betriebsvermögen unterliege dagegen nach Art. 4 DBA der Besteuerung des Staates, in dem die Betriebstätte – hier in Deutschland – gelegen sei.

Mit Antrag vom 3. August 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und ergänzend vorgebracht, der Erblasser sei deutscher Staatsbürger gewesen und habe sich nur zu Besuchszwecken fallweise im Inland aufgehalten. Den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen habe er in der Stadt PW in Deutschland gehabt. Dazu wurde eine Aufenthaltsbescheinigung des dortigen Bürgeramtes vorgelegt, wonach der Erblasser ab 1996 in PW, L-Weg 29, mit "einzigem Wohnsitz" gemeldet gewesen sei. Im Schreiben der Vertreter B&P vom Juli 2002 wird bestätigt, der Erblasser habe seinen "zentralen Lebensmittelpunkt" in PW gehabt, wo er mit der J-OHG beim Gewerbeamt gemeldet gewesen sei und sich in der Eigentumswohnung L-Weg 29 regelmäßig aufgehalten

habe. Er sei daher steuerlich als "Ausländer" zu beurteilen und lediglich das inländische unbewegliche Vermögen unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes zu besteuern. Das Verfahren sei mangelhaft, da kein Vergleich der Beziehungen zu beiden Staaten vorgenommen worden wäre. Beigebracht wurde der vorläufige Erbschaftsteuerbescheid des deutschen FA D. vom 4. März 2002, nach dem – neben den übrigen gleichlautenden Positionen – nunmehr die Liegenschaften mit DM 708.000 (anstelle bisher mit DM 931.000) bewertet wurden und die Erbschaftsteuer mit DM Null festgesetzt wurde.

In Beantwortung eines Auskunftsersuchens des UFS hat die Meldebehörde, Gemeindeamt W., im Schreiben vom 13. November 2003 mitgeteilt, dass beide Ehegatten M. (der Erblasser bis zu seinem Tod) seit dem 24. Mai 1999 mit "Hauptwohnsitz" in W., X-Weg, gemeldet sind.

Im Rahmen eines umfassenden Vorhaltes vom 4. Februar 2004 wurde der Bw diese Meldeauskunft samt Darlegung der Rechtslage betreffend die Beurteilung des Wohnsitzes und in der Folge Besteuerung des beweglichen Vermögens nach dem DBA-BRD zur Stellungnahme übermittelt sowie um Beantwortung mehrerer Fragen zur Gestaltung der Lebensverhältnisse des Erblassers ersucht. Im Antwortschreiben vom 18. Februar 2004 wurde u. a. mitgeteilt, der Verstorbene habe sich "gemeinsam mit seiner Gattin vorwiegend in PW aufgehalten, wo ihm auch eine Eigentumswohnung L-Weg 29 gehörte. Dort war auch der gemeinsame Haushalt. PW liegt ca. 800 km von W. entfernt. Nur ungefähr eineinhalb bis dreieinhalb Monate im Jahr haben die Ehegatten M. in W. verbracht", dies nur zu Wochenend- und Erholungszwecken. Des Weiteren habe der Erblasser als freier Journalist eine Werbeagentur in PW betrieben; er sei dort Mitglied mehrerer Vereine gewesen. Insgesamt hätten daher nach Ansicht der Bw beide Ehegatten M. den Mittelpunkt der Lebensinteressen in Deutschland in PW gehabt. Festgehalten wird, dass das Faktum der laut zuständigem Meldeamt gemeinsamen "Hauptwohnsitznahme" der Ehegatten M. in W. seit Mai 1999 unerwidert geblieben ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bestritten wird die Einbeziehung zweier beweglicher Vermögenswerte im Rahmen der Verlassenschaft nach dem Erblasser JU. M., deutscher Staatsbürger, konkret des Bankguthabens im Betrag von DM 35.515 sowie der Lebensversicherung von DM 402.265, in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftsbesteuerung in Österreich. Dies im Wesentlichen mit dem Argument, der Erblasser sei aufgrund seiner deutschen Staatsbürgerschaft und mangels Wohnsitz nicht als Steuerinländer zu betrachten. Die beiden Vermögenswerte seien bereits von der deutschen Finanzbehörde der Erbschaftsteuer unterzogen worden, sodass die

nochmalige Besteuerung in Österreich zu einer durch das Doppelbesteuerungsabkommen mit der BRD zu vermeidenden Doppelbesteuerung führe.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl. 1955/141 idgF, 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.

Zu der in Streit gezogenen Lebensversicherung ist vorab festzuhalten: Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen ebenso der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Zu den in § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG bezeichneten Verträgen zählen nach der Rechtsprechung insbesondere Versicherungsverträge (Kapitalversicherungen) auf Ableben (vgl. VwGH 23.1.1992, 88/16/0139; 22.10.1992, 91/16/0103; 29.1.1996, 94/16/0064).

Bei Kapitalversicherungen ist dem Versicherungsnehmer vorbehalten, einen Dritten als Bezugsberechtigten zu bezeichnen. Dieser erwirbt das Recht auf die Leistung des Versicherers mit dem Eintritt des Versicherungsfalles, das ist mit dem Ableben des Versicherungsnehmers, und **tritt damit die Steuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ein**. Ist im Vertrag ein Begünstigter genannt, so stehen die Ansprüche nach dem Versicherungsvertragsrecht zwar unmittelbar dem Begünstigten zu, ohne dass sie den Erbweg gehen (vgl. Welser in Rumme⁹ Rz 10 zu § 531 ABGB; Kozio/Welser, Bürgerliches Recht¹⁰ II 291). Erbschaftsteuerrechtlich wird dennoch regelmäßig der Tatbestand nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG erfüllt (vgl. zu vor: Dr. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 13 a und 55 f. zu § 2).

Die Bw geht demnach - unter Verweis auf einen Nachtrag aus dem Versicherungsvertrag - fehl in der Annahme, die Versicherungsleistung der N-AG unterliege dem Grunde nach schon deshalb nicht der österreichischen Erbschaftsteuer, weil die Bw direkt "als Person aus dem Versicherungsvertrag berechtigt" sei und die Versicherungssumme nicht in den österreichischen Nachlass falle. Aus obigen Ausführungen ist vielmehr eindeutig erkenntlich, dass dann, wenn wie im Gegenstandsfalle die wirksame Einsetzung eines bezugsberechtigten Dritten, nämlich der Bw als Ehegattin, stattgefunden hat und diese Begünstigung aufgrund des Eintrittes des Versicherungsfalles (Ableben) zum Tragen kommt, die Versicherungssumme zwar unmittelbar von der begünstigten Bw aus dem Vertrag erworben wird und der Versicherungserlös damit nicht in den Nachlass fällt, was aber nichts an der Erfüllung des Tatbestandes nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG ändert. Dieser stellt den Erwerb eines

Vermögensvorteiles dar, der aufgrund des vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden (Versicherungsvertrag) von einem Dritten (der Bw) mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird und damit zweifellos der Erbschaftsteuer unterliegt. Sämtliche "Erwerbe von Todes wegen" sind nach Artikel 2 des Doppelbesteuerungsabkommens mit Deutschland (DBA-BRD) vom sachlichen Anwendungsbereich des Abkommens umfaßt. Da die Erbschaftsteuer als Bereicherungssteuer aufzufassen und die aus dem Versicherungsvertrag Begünstigte auch testamentarische Alleinerbin nach dem Verstorbenen ist, ist aufgrund des weiteren ihr angefallenen Nachlassvermögens – dieses zu besteuern als Erwerb von Todes wegen durch Erbanfall nach § 2 Abs. 1 **Z 1** ErbStG - im Rahmen einer Zusammenrechnung mit dem Erwerb nach Z 3 dieser Bestimmung die Abgabe zu bemessen, weil insbesondere der zu berücksichtigende Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG insgesamt nur einmal in Ansatz zu gelangen hat.

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. Erfüllt sohin einer der beiden, Erblasser oder Erwerber (zB Erbe), die Inländereigenschaft, so ist unbeschränkte Steuerpflicht gegeben.

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 in inländischem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, inländischem Betriebsvermögen oder inländischem Grundvermögen, in einem Nutzungsrecht an einem solchen Vermögen oder in solchen Rechten besteht, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist.

Gem. § 6 Abs. 2 Z 2 ErbStG gelten als Inländer nach diesem Bundesgesetz auch Ausländer (= ausländische Staatsbürger), die im Inland einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt haben. Der Wohnsitzbegriff ist nach den Vorschriften der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. 1961/194 idgF, zu beurteilen. Nach § 26 Abs. 1 BAO – in Übereinstimmung mit Art. 1 Abs. 2 DBA-BRD - hat einen Wohnsitz jemand dort, wo er eine Wohnung innehaltet unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Voraussetzung für das Vorhandensein eines Wohnsitzes ist zunächst das "Innehaben" der Wohnung, worunter die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benutzen zu können, zu verstehen ist (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/16/0020; 16.9.1992, 90/13/0299; 17.9.1992, 91/16/ 0138 u. a.). Das Zutreffen des Tatbestandsbildes hängt vom Vorliegen von objektiv zu beurteilenden 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 Berufungsfall stellt sich nunmehr die Sachlage folgendermaßen dar: Laut Akteninhalt war zunächst in der Todfallsaufnahme am 5. Juli 2000 seitens der Bw als letzter und auch einziger Wohnsitz dieser im Inland, in W., angegeben worden; der Erblasser ist in dem nahe gelegenen Ort J. verstorben. Im Abhandlungsprotokoll vom 17. November 2000 wurde dann der Vollständigkeit halber festgehalten, der Erblasser habe noch einen Wohnsitz in der BRD, PW, L-Weg 29, gehabt. In der Berufung wurde vorgebracht, "der Erblasser hatte neben seinem Wohnsitz in W. auch einen weiteren ordentlichen Wohnsitz in Deutschland ...". Erstmalig im Vorlageantrag wird dann in völligem Widerspruch zu sämtlichen bisherigen Angaben ausgeführt: "Die belangte Behörde ist bei ihrer Entscheidung davon ausgegangen, dass mein .. verstorbener Ehemann ... im Zeitpunkt des Eintrittes der Steuerpflicht Inländer war. Mein verstorbener Ehemann war deutscher Staatsbürger, hie lt sich fallweise zu Besuchszwecken in Österreich auf, hatte aber den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen ... nicht in Österreich; er hatte auch seinen **einzigsten Wohnsitz** am L-Weg Nr. 29 seit 12.2.1996 bis zum Tag seines Ablebens". Demzufolge sei der Erblasser steuerlich als Ausländer zu behandeln. Zum Beweis wurde eine Aufenthaltsbestätigung der Stadt PW betreffend die Meldung ab 12. Feber 1996 mit "einiger Wohnung" in PW, L-Weg 29, sowie ein Schreiben der Rechtsanwälte B&P vorgelegt, wonach der regelmäßige Aufenthalt des Erblassers in der Eigentumswohnung in PW und seine dortige Gewerbe-Anmeldung bestätigt werde. Laut Vorhaltsbeantwortung vom 18. Feber 2004 hätten sich beide Ehegatten M. vorwiegend in PW aufgehalten und dort ihren gemeinsamen Haushalt geführt. Man habe nur ca. eineinhalb bis dreieinhalb Monate im Jahr am Wochenende und zu Erholungszwecken in W. in Österreich verbracht.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde - abgesehen von offenkundigen Tatsachen nach Abs. 1 dieser Bestimmung - unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens, ohne an formale Regeln gebunden zu sein, nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der hierin postulierte Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0142). Die Abgabenbehörde muss somit nicht, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache

bestreitet, den Bestand dieser Tatsache im "naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn" nachweisen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar 1994, S. 324 f.). Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 31.10.1991, 90/16/0176, in Zusammenhang mit § 167 BAO u. a. zum Ausdruck gebracht, dass dann, wenn die belangte Behörde unter Berücksichtigung aller Umstände mangels Deckung mit den übrigen Sachverhaltsmomenten den - nachmaligen - Behauptungen der Beschwerdeführerin keinen Glauben geschenkt, sondern vielmehr als bloße Schutzbehauptungen aufgefasst habe, diese (freie) Beweiswürdigung nicht als unschlüssig empfunden werden könne.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung erscheinen nunmehr die zuletzt seitens der Bw getroffenen Angaben bezüglich des "einzigsten Wohnsitzes" in der BRD und auch hinsichtlich des vorwiegenden gemeinsamen dortigen Aufenthaltes beider Ehegatten im Hinblick auf die gegenteiligen vormaligen Angaben und insbesondere auch im Hinblick auf die - der Bw ohne nachfolgende Stellungnahme übermittelte - Meldeauskunft der Gemeinde W., wonach der Erblasser und die Bw **seit 24. Mai 1999 mit Hauptwohnsitz** in W., X-Weg, gemeldet sind, in keiner Weise nachvollziehbar und damit unglaubwürdig. Nach den eigenen, erstmaligen Angaben – denen nach obiger Rechtsprechung erhöhter Glaube zu schenken ist – wurde nämlich, auch noch in der Berufung, ausgeführt, der Erblasser habe **neben** seinem Wohnsitz im Inland auch noch einen Wohnsitz in Deutschland gehabt, der laut dem Vorbringen in Zusammenhalt mit den übermittelten Unterlagen (zB Schreiben B&P) ganz offenkundig allein der Ausübung des Berufes gedient hat. Erst mit fortschreitendem Verfahren, zuletzt anlässlich des Vorhalteschreibens des UFS, wurde die Argumentation laufend abgeändert und mündete schließlich in der Aussage, beide Ehegatten hätten überwiegend in Deutschland mit gemeinsamem Haushalt gelebt und sich im Inland nur kurzzeitig zu Erholungszwecken aufgehalten. Dem widerspricht aber ganz offensichtlich nicht nur die erstmalige Angabe in der Todfallsaufnahme betreffend den Wohnsitz im Inland zunächst als überhaupt einziger Wohnsitz, sondern vor allem auch – wie dargelegt – die Hauptwohnsitzmeldung im Inland. Es kann daher insgesamt schlüssig davon ausgegangen werden, dass der Erblasser die gemeinsame Lebensführung mit der Bw in W. im Inland gestaltet und sich allein aus beruflichen Gründen im Ausland aufgehalten hat. Abgesehen davon, dass die polizeiliche Meldung zwar nicht allein ausschlaggebend, jedoch ein sehr gewichtiges Indiz für die Wohnsitznahme darstellt, sprechen schon die faktischen Umstände für sich. Nach obigen gesetzlichen Bestimmungen samt Judikatur genügt für die Begründung eines Wohnsitzes bereits die Innehabung von bestimmten Räumlichkeiten in der Weise, dass man jederzeit rechtlich und tatsächlich über die Wohnung verfügen und jederzeit für Wohnzwecke benutzen kann, was bedeutet, es genügt bereits die bestehende Möglichkeit hiezu. Die rechtliche

Verfügungsgewalt war durch das Eigentum des Erblassers am Wohnhaus gegeben; die jederzeit mögliche Benützung für Wohnzwecke würde selbst dann, wenn man den geänderten Angaben der Bw im Vorlageantrag und in der Vorhaltsbeantwortung Glauben schenken wollte, der verstorbene Ehegatte habe sich nur fallweise "zu Besuchszwecken" in W. aufgehalten, bestätigt. Der für die Anwendung der Abgabenvorschriften maßgebliche Wohnsitzbegriff fordert nämlich nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung (VwGH vom 16.9.1992, 90/13/0299). Es kann daher in keiner Weise in Abrede gestellt werden, dass der Erblasser mit dem ihm gehörigen Einfamilienhaus in W., X-Weg, über einen inländischen Wohnsitz verfügte, sowie daneben, nahezu ausschließlich zu beruflichen Zwecken, einen Wohnsitz in der BRD, PW, hatte.

Der Erblasser ist demzufolge gem. § 6 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 Z 2 ErbStG als steuerlicher Inländer zu beurteilen und unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich. Diesfalls gelangt das "Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 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 ihre Todes in einem oder beiden Vertragsstaaten ihren Wohnsitz hatten, in beiden Staaten zur Erbschaftsteuer herangezogen werden. Es kommen die folgenden Zuteilungsregeln des DBA zum Tragen:

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

Für Nachlassvermögen, das in einem der Vertragsstaaten dem Betrieb eines gewerblichen Unternehmens dient, gilt folgendes:

1. Hat das Unternehmen eine Betriebsstätte nur in einem der beiden Vertragsstaaten, so wird dieses Vermögen nur in diesem Staate besteuert; ...

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).
..."

Aufgrund der in Art. 4 des DBA klar geregelten Anknüpfung an den Ort der Betriebsstätte steht fest, dass das negative Gesellschaftsvermögen des Erblassers allein in Deutschland steuerlich anzusetzen ist; dies anhand der nach eigenen Angaben dort befindlichen Betriebsstätte in PW, L-Weg 29, wo der Erblasser der Berufsausübung nachgegangen ist und seinen Gewerbebetrieb angemeldet hatte. Die Bw geht fehl in der Annahme, das Betriebsvermögen sei etwa wegen der Position des Erblassers als geschäftsführender Gesellschafter bzw. das gesamte oder gar kein bewegliches Vermögen sei in Österreich der Steuer zu unterwerfen. Dies trifft insbesondere deshalb nicht zu, als in Art. 5 des DBA hinsichtlich des nicht nach Art. 3 (Grundvermögen) und Art. 4 (Betriebsvermögen) zu behandelnden Vermögens, sohin für das gegenständlich strittige bewegliche Nachlassvermögen, die obgenannte eigenständige Zuteilungsregelung getroffen wird: Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes nur in einem der beiden Staaten seinen Wohnsitz, so wird dieses Nachlassvermögen nur in diesem Staat besteuert (Z. 1); hatte der Erblasser – wie im Gegenstandsfall – zur Zeit seines Todes in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so wird das Nachlassvermögen nur in dem Staat besteuert, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers bestanden (= **Mittelpunkt der Lebensinteressen**; Art. 5 Z. 2). Eine Person kann zwar, wie hier, mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensinteressen haben. Dies ist als der Ort in jenem Staat zu erblicken, zu dem der Betreffende die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat. Im Zweifel kommt dabei den persönlichen Beziehungen – und dort wiederum der Gestaltung des Familienlebens – der Vorrang zu. So hat der VwGH etwa im Erkenntnis vom 19.2.1998, 97/16/0333, in diesem Zusammenhang ausgeführt, nach der ständigen Rechtsprechung bestehen im Regelfall nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die stärksten persönlichen Beziehungen (= Mittelpunkt der Lebensverhältnisse) zu dem Ort, an dem eine Person regelmäßig mit ihrer Familie lebt. Als die stärksten persönlichen Beziehungen sind diejenigen zu dem Ort anzusehen, an dem eine Person mit ihrem Ehegatten bei aufrechter Ehe lebt, wobei es nicht entscheidend darauf ankomme, wo der Beschwerdeführer (Bf) sein Unternehmen betreibe und sein Geld verdiene. Auch eine Entfernung von ca. 780 km zwischen dem Firmenwohnsitz und dem Wohnsitz im Inland stelle kein Hindernis für eine regelmäßige Rückkehr an den inländischen Wohnsitz dar (vgl. auch VwGH 31.5.1995, 93/16/0134). Das bloße Vorhandensein einer wirtschaftlichen Existenzgrundlage auch im

Ausland reiche noch nicht aus, dort den gewöhnlichen Wohnsitz zu begründen, wenn die betreffende Person regelmäßig von dort wieder nach Österreich zur Familie/zum Ehegatten zurückkehre, d. h. dass den beruflichen Aufenthalten des Bf in Deutschland keine darüber hinausgehende stärkere Bindung zukommen kann und nichts daran zu ändern vermag, dass der Mittelpunkt des Lebens sich in Österreich befindet (VwGH 16.12.1993, 93/16/0138).

Wirtschaftlichen Betätigungen kommt im Leben eines Menschen nur eine weitergehenden Zwecken dienende Funktion zu, sodass wirtschaftlichen Beziehungen in der Regel eine geringere Bedeutung als persönlichen Beziehungen zuzusprechen ist (VwGH 22.3.1991, 90/13/0073).

Wenn daher – wie oben dargelegt – aufgrund der widersprüchlichen Angaben der Bw diese im Ergebnis dahin zu würdigen sind, dass der Erblasser offenbar - aufgrund des dortigen "Haupt"wohnsitzes auch der Ehegattin - persönliche Beziehungen vorwiegend zum Wohnsitz im Inland sowie vorwiegend wirtschaftliche bzw. berufliche Beziehungen zum Wohnsitz in Deutschland hatte und nach obiger Judikatur in einem derartigen Zweifelsfall den persönlichen Beziehungen Vorrang einzuräumen ist, dann ist beim Erblasser von einem "Mittelpunkt der Lebensinteressen" in Österreich auszugehen. Als entscheidungsrelevant wird in diesem Zusammenhang wiederum die Anmeldung zum "Hauptwohnsitz" in W. seit Mai 1999 aus folgenden Gründen erachtet:

Durch das Hauptwohnsitzgesetz, BGBl. 1994/505, wurde anstelle des "ordentlichen Wohnsitzes" der Begriff "Hauptwohnsitz" eingeführt sowie in Art. 6 Abs. 3 B-VG idF der B-VGNov mit BGBl. 1994/504 eine verfassungsgesetzliche Definition des Begriffes "Hauptwohnsitz" aufgenommen, die fast wörtlich jener im Meldegesetz 1991, BGBl. 1991/9 (§ 1 Abs. 6 und 7), entspricht. Demnach kann eine Person nur einen einzigen Hauptwohnsitz haben, selbst wenn sie über mehrere Lebensmittelpunkte verfügt. Demzufolge wird auch zwischen Hauptwohnsitz und allfälligen weiteren "Wohnsitzen" unterschieden und lautet die Definition des Art. 6 Abs. 3 B-VG:

*"Der Hauptwohnsitz einer Person ist dort begründet, wo sie sich in der erweislichen oder **aus den Umständen hervorgehenden Absicht niedergelassen hat, hier den Mittelpunkt ihrer Lebensbeziehungen zu schaffen**; trifft diese sachliche Voraussetzung bei einer Gesamtbetrachtung der beruflichen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Lebensbeziehungen einer Person auf mehrere Wohnsitze zu, so hat sie **jenen als Hauptwohnsitz zu bezeichnen, zu dem sie das überwiegende Naheverhältnis hat.**"*

Hat jemand, der über mehrere Wohnsitze verfügt, nur einen Wohnsitz, der diesen Mittelpunkt bildet, so ist dies sein Hauptwohnsitz. Bloß in jenen – seltenen – Fällen, in denen der

Betreffende sowohl über mehrere Wohnsitze als auch an mehreren dieser Wohnsitze über "Mittelpunkte der Lebensbeziehungen" verfügt, hat er jenen als "Mittelpunkt" zu bezeichnen, der sein Hauptwohnsitz sein soll. Das subjektive Kriterium "überwiegendes Naheverhältnis", das nur in der persönlichen Einstellung zum Ausdruck kommt, gibt dabei letztlich den Ausschlag. Hierbei ist es durchaus möglich, dass am Hauptwohnsitz wenige oder gar keine beruflichen Lebensbeziehungen bestehen (siehe VwGH 21.5.1996, 95/11/0256).

Durch die nach eigenem Empfinden des Erblassers – und auch seiner Ehegattin – getroffene Wahl des Wohnsitzes in W. als "Hauptwohnsitz" im Wege der Anmeldung bei der Gemeinde W. ab Mai 1999 hatte somit der Erblasser nach eigenem subjektiven Dafürhalten diesen Wohnsitz als "Mittelpunkt seiner Lebensinteressen" deklariert.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage sind daher die in Streit stehenden beweglichen Nachlass-Vermögenswerte (Bankguthaben, Lebensversicherung) iSd Art. 5 Abs. 2 DBA-BRD zu Recht der österr. Erbschaftsbesteuerung unter Anwendung des Progressionsvorbehaltes gem. § 6 Abs. 4 ErbStG iVm Art. 7 DBA-BRD in Bezug auf das gesamte in- und ausländische Nachlassvermögen unterworfen worden.

Diesbezüglich ist dem Berufungsvorbringen, worin lediglich die Besteuerung des inländischen Grundvermögens mit einem Steuersatz von 4 % begeht wird, klarstellend entgegen zu halten, dass nach Art. 7 DBA-BRD jeder Staat die Steuer von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Teil des Nachlassvermögens nach dem Satz erheben kann, der dem Wert des gesamten Nachlasses entspricht. Der Progressionsvorbehalt (= Anwendung des Steuersatzes, der auf das gesamte Nachlassvermögen entfällt) ist auf alle im Bereich der Erbschaftsteuer bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden.

Dem Einwand der "unzulässigen Doppelbesteuerung" deswegen, weil die beiden strittigen Vermögenswerte bereits im Bescheid des deutschen Finanzamtes D. als Aktivvermögen zugeordnet und versteuert worden wären und folglich in Österreich nicht nochmals, sohin zweimal, besteuert werden dürften, ist zu entgegnen, dass nach dem letzten Erbschaftsteuerbescheid des FA D. vom 4. März 2002 mangels steuerpflichtigem Erwerb die deutsche Erbschaftsteuer mit € 0 festgesetzt wurde. Insoferne kann von einer Doppelbesteuerung keine Rede sein. Nach der Judikatur ist eine Maßnahme zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung nur dann gerechtfertigt, wenn eine Doppelbesteuerung überhaupt besteht. Es ist daher grundsätzlich erforderlich, dass der Anfall von Vermögenswerten sowohl mit ausländischer als auch mit inländischer Erbschaftsteuer überhaupt belastet ist (siehe VwGH vom 8.9.1983, 82/15/0089).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 25. Mai 2004