



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, in D., vom 12. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 17. November 2003 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Erbvertrag vom 30. März 1994 setzten sich der Erblasser und dessen Ehegattin, die Berufungswerberin, beide deutsche Staatsangehörige, zu Alleinerben ein. Am 22. März 2003 verstarb der Erblasser. Im hauptsächlich in Deutschland gelegenen Nachlassvermögen befindet sich auch ein Hälfteanteil an einer in Österreich gelegenen Liegenschaft in Höhe des dreifachen Einheitswertes von € 46.500,-- sowie ein Guthaben auf einem Girokonto einer österreichischen Bank im Betrag von € 572,97. Über schriftliche Anfrage des Finanzamtes legte die Berufungswerberin die deutsche Erbschaftssteuerklärung vor, woraus folgende Nachlassaktiva hervorgehen:

Grundvermögen	Beträge in Euro
Grundstück 1	58.500,--
Grundstück 2	36.000,--

Übriges Vermögen	
Anteile an Kapitalgesellschaften	2.038.372,--
Wertpapiere/Aktien	20.692,--
Wertpapiere/Aktien	12.152,--
Bankguthaben	13.356,--
Bankguthaben	9.855,--
Versicherung	136.147,--
Versicherung	36.156,--
	Summe Aktiva € 2.361.230,--
Passiva	
Darlehensschulden	104.500,--
Erbfallskosten	14.292,--
Summe Schuldposten und Kosten	118.792,--
Wert des Erwerbs	2.242.438,--

Mit Erbschaftssteuerbescheid vom 17. November 2003 setzte das Finanzamt Erbschaftssteuer in Höhe von € 6.464,36 fest.

Der Berechnung der Erbschaftssteuer liegt eine Bemessungsgrundlage von € 42.572,-- zu Grunde, welche sich aus dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft in Höhe von € 46.500,- - abzüglich Gerichtskosten in Höhe von € 1.727,16 und abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 österreichisches Erbschaftssteuergesetz (ErbStG) zusammensetzt. Auf diese Bemessungsgrundlage wurde unter Beachtung des Progressionsvorbehaltes auf Grund des deutschen Nachlassvermögens, somit einem inländischen und ausländischen Vermögensanfall von ca. € 2.190.500,--, ein Steuersatz von 13 Prozent angewendet.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung vom 12. Dezember 2003 bringt die Berufungswerberin vor, dass noch kein deutscher Erbschaftssteuerbescheid vorliege, daher auch noch nicht endgültig über die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes entschieden werden könne und daher um Aufschiebung der Bearbeitung der Berufung bis zum Vorliegen des deutschen Steuerbescheides ersucht werde.

In einem ergänzenden Schreiben wurde der deutsche Erbschaftssteuerbescheid vorgelegt. Der

steuerpflichtige Erwerb in Höhe von € 928.400,-- errechnete sich wie folgt:

(Beträge in Euro)

Wert des Erwerbs	2.242.438,--
Zuzüglich Vermögen aus Vorerwerben	73.588,91
Abzüglich Zugewinn Ausgleichsforderung (§ 5 Abs. 1 dt.ErbStG)	1.080.598,--
Erwerb insgesamt	1.235.428,91
Abzüglich Freibetrag §16 dt.ErbStG	307.000,--
Abzüglich Freibetrag § 17dt. ErbStG	00
Verbleiben	928.428,91
Steuerpflichtiger Erwerb	928.400,--

In der am 07. Juni 2004 ergangenen Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde das Berufungsbegehren mit der Begründung abgewiesen, dass für die Berechnung der österreichischen Erbschaftssteuer das gesamte ausländische Vermögen heranzuziehen sei, Freibeträge nach dem deutschen Erbschaftssteuerrecht nicht abzuziehen wären.

Im Vorlageantrag vom 12. Juni 2004 bringt die Berufungswerberin schließlich vor, dass laut deutschem Erbschaftssteuerbescheid der Wert des Erwerbs € 2.242.438 betrage. Hiervon wäre die Zugewinnausgleichsforderung in Höhe von € 1.080.598,-- in Abzug zu bringen, weshalb hiemit ein Erwerb von € 1.161.840,-- verbliebe. Dieser Betrag sei für die Höhe des Steuersatzes maßgeblich. Freibeträge nach deutschem Steuerrecht wären nicht in Abzug gebracht worden.

In einer im Hinblick auf die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 Teilstrich 3 öErbStG gestellten Anfrage des UFS bezüglich der Höhe der in der dt Erbschaftssteuererklärung bzw. im dt Erbschaftssteuerbescheid ausgewiesenen Vermögenswerte der Anteile an Kapitalgesellschaften und Wertpapiere (Aktien), gab der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin an, dass die Aktien unter ein Prozent des Nennkapitals der Gesellschaft, die Anteile an der Kapitalgesellschaft in Höhe von € 2.038.372,-- jedoch über ein Prozent des Nennkapitals lägen. Die Berufungswerberin sei bereits Eigentümerin mit einem Anteil von 50 Prozent. Bei einer eventuellen Scheidung werde dieser Eigentumsanspruch durch den Zugewinnausgleich ermittelt. Die Berufungswerberin könne somit nicht erben, was ihr bereits gehöre. Diese Sachlage träfe auch auf die in Österreich gelegene Immobilie zu. Durch den

Zugewinnausgleich wäre die Berufungswerberin bereits Eigentümerin der Hälfte des Grundstückswertes. Die Bemessungsgrundlage für den Progressionssteuersatz mindere sich daher auf € 19.322,84.

Schließlich legt die Berufungswerberin eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes, Zl. II-R-27/89 vom 10.03.1993 vor, in der der Gerichtshof über den Abzug der Zugewinnausgleichsschuld bei Übereignung von Grundstücken an Erfüllungs Statt abgesprochen hat. In den Entscheidungsgründen führt der Gerichtshof aus:

„Die Ausgleichsforderung ist im Gegensatz zum Pflichtteilsanspruch eine Erblasserschuld. Auf der Seite des Anspruchsberechtigten führt sie – wiederum im Gegensatz zum Pflichtteilsanspruch – zu keinem der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerb. Die Ausgleichsforderung gehört nicht zum Erwerb von Todes wegen (§§ 3, 5 Abs. 2 dt.ErbStG 1974). Die Regelung des § 5 Abs. 2 dt.ErbStG 1974 hat insoweit nur klarstellende Bedeutung. Die Ausgleichsforderung ist daher wie jede andere Erblasserschuld zu behandeln.“

Über die Berufung wurde erwogen:

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 inne hat 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.

Auf Grund der in Österreich gelegenen Ferienwohnung des Erblassers, welche somit einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens begründet, und seines Wohnsitzes in Deutschland, ist auf den Gegenstandsfall das Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar.

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.

Art. 7 legt fest, dass dieses Abkommen nicht ausschließt, dass jeder Staat die Steuer von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Teil des Nachlassvermögens oder Erwerbs nach dem Satz erheben kann, der dem Wert des gesamten Nachlasses oder des gesamten Erwerbs entspricht.

Dazu bedarf es jedoch zusätzlich einer positiven innerstaatlichen Regelung. Diese sieht § 6 ErbStG nur bei unbeschränkter Steuerpflicht vor (VwGH vom 20.04.1989, 88/16/0045).

Im § 6 Abs. 4 ErbStG wird normiert, dass dann, wenn bei unbeschränkter Steuerpflicht ein Teil des Vermögens der inländischen Besteuerung auf Grund von Staatsverträgen entzogen ist, die Steuer nach dem Steuersatz zu erheben ist, der dem ganzen Erwerb entspricht. Die unbeschränkte Steuerpflicht regelt das österreichische Erbschaftssteuergesetz in § 6 Abs. 2, wonach als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes

Z. 1 österreichische Staatsbürger, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben

Z. 2 Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben, gelten.

Im Gegenstandsfall begründet das Innehaben der Ferienwohnung in Österreich die unbeschränkte Steuerpflicht des Erblassers.

Für die Berechnung des Progressionsvorbehaltes gilt der Grundsatz, dass zunächst die gesamte Besteuerungsgrundlage in jener Höhe zu ermitteln ist, wie wenn kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem betreffenden ausländischen Staat bestünde. Hierbei ist allerdings eine ausländische Erbschaftsteuer nicht als Abzugspost anzusetzen (vgl. Fellner, Kommentar zu Gebühren und Verkehrsteuern, Band III öErbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Auflage, § 6 ErbStG Rz. 45).

Dies bedeutet für den Gegenstandsfall, dass hinsichtlich der Ermittlung der Besteuerungsgrundlage auch die Befreiungsbestimmungen nach dem österreichischen Erbschaftssteuergesetz anzuwenden sind. Aus diesem Grunde ist für die Aktien in Höhe von € 20.692,-- bzw. € 12.152,-- laut deutschem Erbschaftsteuerbescheid die österreichische Erbschaftsteuerbefreiung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 17 Teilstrich 3 zu gewähren, wonach Erwerbe von Todes wegen von Anteilen an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld unter ein Prozent am gesamten Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist, steuerfrei bleiben.

Hinsichtlich des Berufungsvorbringens bezüglich des Zugewinnausgleichsanspruches in Höhe von € 1.080.598,-- und dessen Abzugsfähigkeit bei Ermittlung des Progressionssteuersatzes ist auszuführen:

§ 1371 BGB regelt:

Abs. 1: Wird der Güterstand durch den Tod eines Ehegatten beendet, so wird der Ausgleich des Zugewinns dadurch verwirklicht, dass sich der gesetzliche Erbteil des überlebenden Ehegatten um ein Viertel der Erbschaft erhöht; hierbei ist unerheblich, ob die Ehegatten im

einzelnen Fall einen Zugewinn erzielt haben. Im Rahmen der im Sinne des ehelichen Güterrechts des deutschen BGB geregelten Zugewinnngemeinschaft verbleibt jeder Ehegatte alleiniger Eigentümer des Vermögens, das er bei der Eheschließung besitzt und das er nach der Eheschließung erwirbt. Es handelt sich infolgedessen um eine Gütertrennung mit einem obligatorischen Anspruch auf einen Ausgleich des Zugewinnes bei Beendigung des Güterstandes. Der Zugewinn beträgt iA die Hälfte jenes Betrages, um den das Endvermögen der beiden Ehegatten ihr Anfangsvermögen übersteigt.

Die Ausgleichsforderung ist eine auf Geld gerichtete persönliche Schulforderung, die gemäß § 1378 Abs. 3 BGB mit der Beendigung des Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft entsteht; bis dahin geht dem Anspruch nur eine Anwartschaft voraus, die weder vererblich noch übertragbar ist (vgl. Fellner aaO, § 3 Rz. 13 a und dort angeführter höchstgerichtlicher Rechtssprechung).

Dadurch ist aber auch die Rechtsauffassung der Berufungswerberin, wonach sie bereits durch den Zugewinnausgleich Eigentümerin der „Hälfte des Grundstückserwerbes“ betreffend die österreichische Ferienwohnung bzw, da die Beteiligung an der KG zum Gesamtgut der Ehegatten gehört habe, bereits Eigentümerin mit einem Anteil von 50% sei, widerlegt. Es ist somit der bisher im Alleineigentum des Erblassers stehende Hälfteanteil an der österreichischen Ferienwohnung lt. Verlassenschaftsprotokoll als Erwerb von Todes wegen in Höhe von € 46.500,-- (dreifacher Einheitswert) maßgeblich.

§ 5 Abs. 1 des dt Erbschaftssteuergesetzes 1974 normiert im Abs 1:

Wird der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft durch den Tod eines Ehegatten beendet und der Zugewinn nicht nach § 1371 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches ausgeglichen, gilt beim überlebenden Ehegatten der Betrag, den er nach Maßgabe des § 1371 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches als Ausgleichsforderung geltend machen könnte, nicht als Erwerb im Sinne des § 3. Der dem überlebenden Ehegatten zustehende Zugewinnausgleichsanspruch mindert somit den steuerlichen Reinerwerb (§ 5 dt Erbschaftssteuergesetz).

Da eine solche Bestimmung, wonach der Zugewinnausgleichsanspruch kein Erwerb im Sinne des deutschen Erbschaftssteuergesetzes ist, dem österreichischen Erbschaftsteuerrecht fremd ist, kann jedoch in einem Fall, auf den zivilrechtlich zwar die Bestimmungen des BGB über den Zugewinnausgleichsanspruch anzuwenden sind, das Besteuerungsrecht auf Grund des Abkommens mit der BRD jedoch ganz oder teilweise Österreich zusteht, die Ausgleichsforderung nicht aus dem steuerlichen Erwerb ausgeschieden werden (dies geht auch aus dem Erkenntnis vom 18.05.1972, 1770/71 hervor, in dem es der VwGH ablehnte, eine im deutschen Erbschaftssteuergesetz enthaltene Befreiungsbestimmung auf einen

Erwerb anzuwenden, hinsichtlich dessen nach dem hier besprochenen Abkommen Österreich das Besteuerungsrecht zukam) (vgl. Fellner aaO, § 6 Rz. 32).

Für den Gegenstandsfall bedeutet dies, dass der Zugewinnausgleichsanspruch in Ermangelung einer zu § 5 deutsches Erbschaftssteuergesetz analogen Bestimmung im österreichischen Erbschaftssteuergesetz als erbschaftssteuerlich relevanter Erwerb in die Berechnungsgrundlage des Progressionssteuersatzes einzubeziehen ist.

Der Progressionssatz errechnet sich daher wie folgt:

Aktiva lt dt. Erbschaftssteuererklärung	2,361.230,--
Grundvermögen in Österreich	46.500,--
Abzüglich Steuerbefreiung § 15 Abs 1 Z 17 Teilstrich 3 öErbStG für Aktien	32.845,--
Aktiva	2,374.885,--
Abzüglich Schuldposten und Kosten lt. Dt. Erbschaftssteuererklärung	118.792,--
Saldo	2,256.093,--
Abzüglich Abhandlungskosten in Österreich	1.727,--
Abzüglich Freibetrag gemäß § 14 öErbStG	2.200,--
Saldo	2,252.166,--
Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs 1 öErbStG für Steuerklasse I daher basierend auf der Bemessungsgrundlage lt öErbschaftsteuerbescheid: € 42.572,-- x 13% = € 5534,36 Zuschlag gemäß § 8 Abs 4 öErbStG in Höhe von 2% des dreifachen Einheitswertes des Grundstückes: € 46500,-- x 2% = € 930,-- Erbschaftssteuer somit	6.464,36

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 14. Juni 2007