



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der I.B., Adresse, vertreten durch RA.X, vom 2. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. September 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

In der Verlassenschaftssache nach dem am 7. Dezember 2006 in Deutschland ohne Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen K.B., zuletzt wohnhaft gewesen in Adresse, erklärte die erbliche Ehegattin I.B. aus dem Titel des Gesetzes ihren Erbantritt ohne Rechtswohlthat des Inventars. Laut Vermögenserklärung gehörten zu den Aktiva 41/7788 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft in EZ S samt dem damit untrennbar verbundenen Wohnungseigentum an der Eigentumswohnung W.

Für dieses im Inland gelegene unbewegliche Nachlassvermögen wurde gegenüber I.B. (im Folgenden: Bw) mit Bescheid vom 28. September 2009 Erbschaftsteuer in Höhe von insgesamt 725,60 € festgesetzt (Steuerberechnung: gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von 7.880 € = 157,60 €, "gem. § 8(1) u. § 6(4) ErbStG" 10 % von 5.680 € = 568,00 €). Unter Einbeziehung des der Ehegattin in Deutschland angefallenen Erwerbs von Todes wegen von

534.208 € wurde somit gemäß § 6 Abs. 4 ErbStG die Steuer nach dem Steuersatz (10 %) erhoben, der dem ganzen Erwerb entsprach. Begründend wurde unter Hinweis auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Bundesrepublik Deutschland ausgeführt, unter Berücksichtigung des außerhalb Österreichs befindlichen Nachlassvermögen (Verkehrswert für 1/2 € 534.208) plus des inländischen Nachlassvermögen (3-fache Einheitswert des Liegenschaftsanteiles: 7.880 €) ergebe sich nach § 8 Abs. 1 ErbStG und § 6 Abs. 4 ErbStG für das in Österreich zu versteuernde Vermögen ein Steuerprogressionssatz von 10 %.

Während die gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG angesetzte Bemessungsgrundlage von 5.680 € unstrittig blieb, wendet sich die Berufung gegen den Steuersatz von 10 % mit der Begründung, unter Berücksichtigung der für die Ehegattin geltenden Steuerklasse I betrage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG der Steuersatz 2 % und nicht 10 %. Es sei nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher gesetzlichen Bestimmung das Finanzamt die Steuer mit 10 % berechnet habe. Es werde daher eine Steuervorschreibung von insgesamt 271,20 € (2 % von 5.680 € = 113,60 € + Steuer gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von 157,60 €) beantragt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt wie folgt:

"Bei Vorliegen von unbeschränkter Steuerpflicht im Sinne des § 6 ErbStG sind bei vorhandenen Doppelbesteuerungsabkommen (im Berufungsfall die Bundesrepublik Deutschland) die Steuerbemessung so durchzuführen, dass für das in Österreich befindliche Vermögen gemäß § 6 (4) ErbStG jener Steuersatz anzuwenden ist, der dem ganzen Erwerb (= Weltvermögen) entspricht. Im Berufungsfall wurde sowohl im Spruch des Bescheides (Steuer nach § 8 (1) u § 6 (4)) wie auch in der Bescheidbegründung auf diesen Sachverhalt hingewiesen. Der Erbschaftsteuerbescheid ist somit richtig ergangen und die Berufung daher vollinhaltlich abzuweisen."

Die Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird unter Anführung der gesetzlichen Bestimmungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 und 2 und Abs. 4 ErbStG repliziert, das Doppelbesteuerungsabkommen sei von der deutschen Bundesregierung mit Wirkung zum 31. Dezember 2007 aufgehoben worden. Dieses nicht mehr in Kraft stehende Doppelbesteuerungsabkommen sei sohin auf den gegenständlichen Fall nicht mehr anzuwenden, auch wenn der Erblasser am 07.12.2006 verstorben sei. Der Erblasser sei kein Inländer, vielmehr Angehöriger der Bundesrepublik Deutschland. Er gelte auch nach § 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht als Inländer, habe doch der Verstorbene tatsächlich seinen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland und nicht in Österreich gehabt. Da der Erblasser keinen Wohnsitz in Österreich gehabt habe, sei die Vorschreibung der Erbschaftsteuer unter Zugrundelegung des gesamten ausländischen Erbvermögens unrichtig.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG in der auf den gegenständlichen Erbanfall anzuwenden Fassung vor dem BGBl. I Nr 9/2007 unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen.

Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist die Steuerpflicht gegeben für den gesamten Erbanfall, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist.

Nach § 6 Abs. 2 Z 2 ErbStG gelten als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Ist im Falle des Abs. 1 Z 1 ein Teil des Vermögens der inländischen Besteuerung auf Grund von Staatsverträgen entzogen, so ist gemäß § 6 Abs. 4 ErbStG die Steuer nach dem Steuersatz zu erheben, der dem ganzen Erwerb entspricht (sogenannter Progressionsvorbehalt).

Der im § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG normierten Steuerpflicht "für den gesamten Erbanfall", die gebräuchlicherweise als unbeschränkte Steuerpflicht bezeichnet wird, unterliegt neben dem inländischen auch das ausländische Nachlassvermögen. Eine Ausnahme davon besteht jedoch, wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen anzuwenden ist, das nach der Befreiungsmethode die Besteuerungsrechte für bestimmtes Nachlassvermögen den Vertragstaaten jeweils zuteilt.

Im Abgabenrecht gilt der Grundsatz der Zeitbezogenheit der Abgaben, sodass die im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG: Tod des Erblassers) geltende Rechtslage heranzuziehen ist. Das für das Gebiet der Erbschaftsteuer zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen vom 4. Oktober 1954 (im Folgenden kurz DBA) wurde von Deutschland mit Note vom 25. September 2007 gekündigt, sodass gemäß Art 12 Abs. 2 dieses Abkommen am 1. Jänner 2008 außer Kraft trat. Damit fallen bei Erwerben von Todes wegen, bei denen der Erblasser nach dem 31. Dezember 2007 verstarb, dessen Wirkungen und damit dessen Schutz weg. Da K.B. am 7. Dezember 2006 und damit noch im Geltungszeitraum des DBA verstorben ist, waren die Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens auf diesen Erbanfall anzuwenden. Würde man hingegen dem diesbezüglichen Einwand folgen, das

Doppelbesteuerungsabkommen sei auf den Gegenstandsfall nicht mehr anwendbar gewesen, dann wäre mit diesem Vorbringen für den Standpunkt der Bw. nichts gewonnen gerade im Gegenteil, denn bei Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes (unbeschränkte Steuerpflicht) würde dann gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG der gesamte Erbanfall, folglich das gesamte in- und ausländische Nachlassvermögen der inländischen Besteuerung unterliegen und wäre bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Nach Artikel 1 Abs. 1 DBA soll durch dieses Abkommen vermieden werden, dass Nachlassvermögen von Erblassern, die zur Zeit ihres Todes in einem der beiden oder in beiden Vertragstaaten ihren Wohnsitz hatten, in beiden Staaten zur Erbschaftsteuer herangezogen wird. Nach Abs. 2 hat eine natürliche Person einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens in dem Vertragstaat, in dem sie eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass sie die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Die Artikel 3 bis 5 DBA teilen nach der sogenannten Befreiungs(Zuteilungs-)methode den Vertragstaaten die Besteuerungsrechte für das jeweilige Nachlassvermögen zu. Gemäß Artikel 3 Abs. 1 DBA wird unbewegliches Nachlassvermögen (einschließlich des Zubehörs), das in einem Vertragstaat liegt, nur in diesem Staate besteuert. Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes in beiden Vertragstaaten einen Wohnsitz, so wird Nachlassvermögen, das nicht nach Artikel 3 oder Artikel 4 zu behandeln ist, nur in dem Staate besteuert, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers bestanden haben (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Artikel 7 DBA schließt nicht aus, 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. Durch diese Vertragsreglung wird somit bestimmt, dass jeder Staat die Steuer von dem ihm in diesem Abkommen überlassenen Teil des Nachlasses nach dem Satz erheben kann, der dem Wert des gesamten in- und ausländischen Erwerbs bei Nichtbestehen des Abkommen entsprechen würde. Art 7 DBA schließt also nicht aus, dass jeder Staat die Steuer von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Teil des Nachlassvermögens oder Erwerbes nach dem Satz erhebt, der dem Wert des gesamten Nachlasses bzw. des gesamten Erwerbes entspricht. Dazu bedarf es jedoch zusätzlich einer positiven innerstaatlichen Regelung. Diese sieht § 6 ErbStG bei unbeschränkter Steuerpflicht vor (VwGH 20.4.1989, 88/16/0045, Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 44 zu § 6 ErbStG).

An Sachverhalt ging das Finanzamt bei der Besteuerung des gegenständlichen Erbanfalles von einem inländischen Wohnsitz des Erblassers und damit gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG von unbeschränkter Steuerpflicht aus und bezog vom gesamten Erbanfall wegen der

Bestimmungen des DBA nur das in Österreich liegende unbewegliche Nachlassvermögen in die inländischen Besteuerung ein. Im bekämpften Bescheid wurde demzufolge der Wert des inländischen Grundstückes (7.880 €) nach Abzug des Freibetrages als Bemessungsgrundlage angesetzt und "gem. § 8 (1) und § 6 Abs. 4 ErbStG" vom steuerpflichtigen Erwerb von 5.680 € die Steuer nach dem Steuersatz von 10 % erhoben, der dem Wert des gesamten Erwerbes von 542.088 € entsprach. Im gegenständlichen Berufungsfall besteht im Wesentlichen Streit darüber und entscheidet letztlich diesen, ob das Finanzamt zu Recht vom Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes des Erblassers und damit von unbeschränkter Steuerpflicht ausgegangen ist. Unstrittig blieb hingegen die betragsmäßige Richtigkeit des ermittelten Wertes des gesamten in- und ausländischen Nachlassvermögens von 542.088 € und dass für diesen gesamten Erwerb (da zwischen 365.000 € und 730.000 € liegend) gemäß § 6 Abs. 4 ErbStG der Steuersatz 10 % beträgt.

Der im Abs. 2 des § 6 ErbStG gebrauchte Begriff Wohnsitz ist nach den Vorschriften der BAO zu beurteilen (vgl. VwGH 20.6.1990, 89/16/0020). Nach § 26 Abs. 1 BAO hat einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften jemand dort, wo er eine Wohnung innehalt unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Art. 1 Abs. 2 DBA enthält eine Bestimmung des Wohnsitzbegriffes, die wörtlich mit § 26 BAO übereinstimmt. Unter einer Wohnung ist ein (in sich abgeschlossener Teil) eines Gebäudes zu verstehen, der der Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Wohnungsinhabers und seiner Familie im weitesten Sinne zu dienen bestimmt ist. Die Wohnstätte muss nach ihrer Lage und Größe geeignet sein, einem dauernden Wohnbedürfnis zu dienen (VwGH 19.1.1994, 90/16/0163, 0173, 0174, VwGH 26.6.1997, 95/16/0213, 0233). Unter einer Wohnung sind also eingerichtete, zum Wohnen bestimmte Räume zu verstehen. Ob die Wohnung standesgemäß ist, ist nicht entscheidend (VwGH 3.11.2005, 2002/15/0102). Voraussetzung für das Vorhandensein eines Wohnsitzes ist das "Innehaben" einer Wohnung, worunter die rechtliche und tatsächliche Möglichkeit, über die Wohnung zu verfügen, insbesondere sie für den Wohnbedarf jederzeit benützen zu können, zu verstehen ist.

Der Erblasser und seine Ehefrau waren laut Grundbuch zu je 41/7788 Anteilen Eigentümer der Liegenschaft S samt dem mit diesen Anteilen untrennbar verbundenen Wohnungseigentum an der Eigentumswohnung W 65. Diese Liegenschaftsanteile (Wohnung) wurden mit Kaufvertrag vom 22. Februar 2002 samt allem tatsächlichen und rechtlichen Zubehör, so wie die Sache lag und stand, um 61.360 € erworben. Es kann aber wohl kein Zweifel daran bestehen, dass diese in einem Wohnkomplex (Appartementhaus) befindliche Eigentumswohnung (Appartement) eine Größe und Ausstattung aufweist, die für die Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Wohnungsinhabers ausreichen und eine Wohnung "ausmachen". Gegenteiliges wurde in der Berufung weder behauptet geschweige denn nachgewiesen. Wenn ohne nähere Erläuterung

im Vorlageantrag ausgeführt wird, der Verstorbene hatte tatsächlich seinen Wohnsitz und seinen gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland, dann übersieht dieses Vorbringen, dass der Erblasser durchaus mehrere Wohnsitze haben konnte. Der für die Anwendung der Abgabenvorschriften maßgebliche Wohnsitzbegriff fordert nicht die ununterbrochene tatsächliche Benützung der Wohnung bzw. als zusätzliches Kriterium, dass die Wohnung den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen bildete. Es reicht hin, wenn ihm rechtlich und tatsächlich möglich war, die Wohnung für seinen Wohnbedarf (zur Erholung) z. B. anlässlich von Inlandsbesuchen, jederzeit benützen zu können. Wenn aber das Finanzamt augenscheinlich abstellend auf die nachlassgegenständlichen Liegenschaftsanteile (die Wohnung W 65 stand je im Hälfteneigentum des Verstorbenen und seiner Ehegattin) vom Vorliegen der unbeschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 6 ErbStG ausgeht, dann lag es an der durch einen Rechtsanwalt vertretenen Bw. im Rahmen des Berufungsvorbringens jene konkreten Tatumstände aufzuzeigen bzw. einzuwenden, welche gegen das "Innehaben" einer inländischen Wohnung des Erblassers sprechen und damit einen inländischen Wohnsitz ausschließen. Ergab sich aus dem Berufungsvorbringen nichts Gegenteiliges dann durfte der Unabhängige Finanzsenat bei gegebener Sachverhaltslage schlüssig und den Denkgesetzen entsprechend davon ausgehen, dass diese Eigentumswohnung W 65 (das Appartement) dem Verstorbenen für seinen Wohnbedarf tatsächlich zur Verfügung stand und anlässlich seiner Inlandsaufenthalte jederzeit benutzt werden konnte. Hatte somit der Erblasser im Inland einen Wohnsitz, dann ist gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall (unbeschränkte Steuerpflicht) gegeben. Damit ist das Schicksal des Berufungsfalles entschieden. Durch die Bestimmungen des DBA, das für den vorliegenden Erwerb von Todes wegen infolge des vor dem 31. Dezember 2007 liegenden Todestags des Erblassers noch anzuwenden war, blieben nämlich die inländischen Besteuerungsrechte gemäß Art. 3 Abs. 1 DBA auf das Liegenschaftsvermögen S beschränkt. Dem trug das Finanzamt Rechnung und bezog in die Ermittlung der Bemessungsgrundlage lediglich den (anteiligen) dreifachen Einheitswert der inländischen Liegenschaft (7.880 €) ein. Nach Abzug des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG betrug der steuerpflichtige Erwerb 5.680 €. War aber gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG (unbeschränkte) Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben und war zweifelsfrei ein Teil des gesamten Nachlassvermögens der inländischen Besteuerung auf Grund des DBA (Art. 3 Abs. 1 und Art. 5 Z 2 DBA) entzogen, dann treffen auf den gegenständlichen Besteuerungsfall sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen gemäß § 6 Abs. 4 ErbStG zu.

Zusammenfassend ist somit das Finanzamt im Berufungsfall zu Recht wegen des inländischen Wohnsitzes des Erblassers gemäß § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG von unbeschränkter Steuerpflicht ausgegangen und hat mit dem bekämpften Bescheid gestützt auf die gesetzlichen

Bestimmungen "gem § 8 (1) u. § 6 (4) ErbStG" von der Bemessungsgrundlage von 5.680 € unter Anwendung der Steuerklasse I (Ehegattin) die Steuer gemäß § 6 Abs. 4 ErbStG nach jenem "Steuerprogressionssatz" von 10 % erhoben, der dem ganzen Erwerb (542.088 €) entspricht. Über die Berufung gegen den Erbschaftsteuerbescheid war folglich spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 6. September 2010