



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 3. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 5. März 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Am 1.5.2005 verstarb WR, lt. Todfallsaufnahme österreichischer Staatsbürger und wohnhaft gewesen in Stuttgart, BRD, unter Hinterlassung eines Testaments vom 24.3.2005, wonach die erbl. Witwe BR (in der Folge kurz Bw. genannt) zur Alleinerbin bestimmt wurde und die erbl. Tochter u.a. als Legat die Hälfte der erbl. Liegenschaft EZGB im Bezirk M erhalten soll. Beide, sowohl die Bw. als auch ihre Tochter, sind deutsche Staatsbürgerinnen.

In der Folge gab die Bw. eine bedingte Erbserklärung ab. Die erbl. Tochter verzichtete auf ihren Pflichtteilsanspruch und nahm das Legat lt. Testament in Anspruch.

Mit Amtsvermerk vom 11.12.2006 wurde das Inventar erstellt, bestehend aus der oa. Liegenschaft, belastet mit einem Wohnungsrecht zugunsten der erbl. Mutter, welches mit 7.588,37 € bewertet wurde.

Am 5.3.2007 setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer für die Bw. fest, dabei ausgehend von der Hälfte des dreifachen Einheitswertes abzüglich der anteiligen inländischen Todfallskosten, der Hälfte des Wertes des Wohnungsrechtes (bezeichnet mit sonstige Verbindlichkeiten) sowie des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 2 ErbStG.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass der Grundstückswert zweimal erfasst und versteuert worden sei und zwar nach § 8 Abs. 1 ErbStG mit 3% und nach § 8 Abs. 4 ErbStG mit 2%. Der Grundstücksanteil sei bereits in der deutschen Erbserklärung angegeben. In Deutschland habe der Ehegatte erhebliche Freibeträge und nicht nur 110,-- €. Im Übrigen wurde auf das Doppelbesteuerungsabkommen verwiesen.

Am 11.6.2007 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Daraufhin wurde fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht. Der verstorbene Ehegatte sei österreichischer Staatsbürger gewesen und damit Inländer. Außerdem sei nicht ersichtlich wie sich der Betrag sonstige Verbindlichkeiten mit 3.794,18 € zusammensetze. Schließlich wird noch auf den auf dem Grundstück haftenden Nießbrauch zugunsten der Mutter verwiesen und die Frage gestellt, ob diese Belastung Berücksichtigung gefunden hätte.

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

Erwerbe von Todes wegen unterliegen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuersteuergesetz 1955 (ErbStG) der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Als Erwerb von Todes wegen gilt nach § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG. der Erwerb durch Erbanfall.

Die persönliche Steuerpflicht ist im § 6 ErbStG geregelt:

Gemäß Abs. 1 ist die Steuerpflicht gegeben

1. für den gesamten Erbanfall, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist (= unbeschränkte Steuerpflicht);
2. für den Erbanfall, soweit er in inländischem, landwirtschaftlichem 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, in allen anderen Fällen (= beschränkte Steuerpflicht).

Gemäß Abs. 2 (idF vor dem AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004) gelten als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes

1. österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben. ....
2. Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines solchen einen gewöhnlichen Aufenthalt haben.
3. ....

---

Gemäß § 14 Abs. 2 ErbStG beträgt der Steuerfreibetrag "110 €", wenn sich die Besteuerung gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 auf das dort angeführte Vermögen beschränkt.

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Nach § 20 Abs. 5 ErbStG sind Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu nicht steuerbaren Teilen des Erwerbes stehen, nicht abzuziehen. Beschränkt sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände "(§ 6 Abs. 1 Z 2 und Abs. 4)", so sind nur die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Teile des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten abzugänglich.

Durch die Vorschriften des § 6 ErbStG wird der Umfang der Steuerpflicht, also das Ausmaß des von der Steuer erfassten Vermögensanfalles nach den persönlichen Kriterien des Erblassers und des Erwerbers, und damit auch die Anknüpfung des inländischen Besteuerungsrechtes bestimmt.

Als besonderen Ausdruck einer Personensteuer wird durch § 6 ErbStG zwischen einer unbeschränkten und einer beschränkten Steuerpflicht unterschieden. Eine unbeschränkte Steuerpflicht ist demnach für den gesamten Vermögensanfall gegeben, wenn entweder der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintritts der Steuerpflicht ein Inländer (im Sinne des Abs. 2 der Gesetzesstelle) ist (vgl. VwGH 2.3.1955, Slg. 1114/F und VwGH 10.12.1964, 796/64).

Für die im § 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG taxativ angeführten Vermögensarten besteht ansonsten eine beschränkte Steuerpflicht.

Als Inländer im Sinne des Erbschaftssteuergesetzes gelten zunächst von den physischen Personen die österreichischen Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben. Die im ErbStG gebrauchten Begriffe Wohnsitz und Aufenthalt sind 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 innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benützen wird. Das Zutreffen des Tatbestandbildes eines Wohnsitzes hängt

vom Vorliegen von Umständen ab, die auf die Beibehaltung und Benützung der Wohnung schließen lassen. Solche Umstände müssen objektiv erkennbarer Art sein und sind nicht in subjektiven Absichten des Abgabepflichtigen zu erblicken (vgl. VwGH 30.1.1990, 89/14/0054).

Art. 1 DBA-Deutschland enthält eine Bestimmung des Wohnsitzbegriffes, die wörtlich mit § 26 BAO übereinstimmt. Grundsätzlich sind zwei oder mehrere Wohnsitze möglich. Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so wird das Nachlassvermögen, das nicht nach Art. 3 zu behandeln ist, nur in dem Staat besteuert, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers bestanden (Mittelpunkt der Lebensinteressen - vgl. Art. 5 DBA-Deutschland).

Im Art. 3 dieses DBA ist geregelt, dass das unbewegliche Nachlassvermögen, das in einem der Vertragsstaaten liegt, nur in diesem Staat besteuert wird.

Eine Person kann zwar mehrere Wohnsitze, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse haben (VwGH 18.1.1996, 93/15/0145). Als Mittelpunkt der Lebensinteressen ist der Ort in jenem Staat zu erblicken, zu dem der Abgabepflichtige die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (VwGH 9.3.1979, 991/78). Im Regelfall bestehen nach den Erfahrungen des täglichen Lebens die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie lebt (VwGH 19.2.1998, 97/16/0333). Es wird also der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie zu finden sein.

Einen gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn der Abgabenvorschriften hat nach § 26 Abs. 2 BAO jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Land nicht nur vorübergehend verweilt.

Eine Person kann gleichzeitig nur an einem Ort ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (VwGH 13.12.1982, 17/1603/80). Um von einem Aufenthalt iSd § 26 Abs. 2 BAO sprechen zu können, ist jedenfalls körperliche Anwesenheit erforderlich und dass Umstände vorliegen (Absicht hat dabei keine Bedeutung), die die Anwesenheit in einer stärkeren sachlichen und räumlichen Beziehung zum Aufenthaltsort bzw. Inland rechtfertigen, als dies bei nur vorübergehendem Verweilen der Fall ist (VwGH 30.3.1977, 1067/76 und VwGH 31.3.1992, 87/14/0096). Auf die melderechtlichen Verhältnisse kommt es dabei nicht an (VwGH 7.6.2001, 98/15/0025).

Ausgehend von den bisherigen Ausführungen kommt im ggst. Fall dem Erblasser keine Inländereigenschaft zu, da er, obwohl österreichischer Staatsbürger, nach der Aktenlage keinen Wohnsitz im Inland hatte und seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen länger als zwei Jahre am Wohnort seiner Familie in Deutschland hatte, wo er auch verstorben ist. Er bezog eine deutsche Pension und verfügte nur in Deutschland über Bankkonten.

Deshalb ist in diesem Fall nur die beschränkte Steuerpflicht nach § 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG gegeben. Somit wird nur das inländische Grundvermögen, nicht aber das übrige ausländische Vermögen, der Besteuerung unterworfen.

Für beschränkt der Steuer unterliegende Vermögensanfälle ist für Personen aller Steuerklassen einheitlich, also ohne Unterschied des Verwandtschaftsverhältnisses, nur der im Abs. 2 des § 14 ErbStG festgelegte Freibetrag in Höhe von 110,-- € anzuwenden.

Die Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht ist verfassungsrechtlich unbedenklich. Es ist gerechtfertigt, bei beschränkter Erbschaftssteuerpflicht einen geringeren Steuerfreibetrag als bei unbeschränkter Steuerpflicht vorzusehen (vgl. Fellner, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Band III B, 10. Auflage zu § 14 ErbStG).

Bei beschränkter Steuerpflicht ist die Abzugsfähigkeit der Schulden nach dem zweiten Satz des § 20 Abs. 5 ErbStG auf diejenigen beschränkt, die mit den der Besteuerung unterliegenden Erwerbsteilen in wirtschaftlicher Beziehung stehen. Die mit dem inländischen Verlassenschaftsverfahren angefallenen Kosten wurden bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage abgezogen.

Die Erbschaftssteuer wurde und wird daher ermittelt wie folgt:

1/2 des 3-fachen EW der o.a. Liegenschaft	21.910,86 €
abzüglich 1/2 des Wohnungsrechtes der erbl. Mutter lt. Amtsvermerk	- 3.794,18 €
Abzüglich Kosten der Regelung des Nachlasses	- 1.173,-- €
abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 2 ErbStG	<u>- 110,-- €</u>
steuerpflichtiger Erwerb	16.833,68 €
gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I) 3% vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 16.833,-- €	504,99 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom maßgeblichen Wert des Grundstückes in Höhe von 21.910,-- €	<u>438,20 €</u>

Erbschaftssteuer	943,10 €
------------------	----------

Wie aus der Berechnung ersichtlich, wurde die Belastung der Liegenschaft mit dem Wohnungsrecht der erbl. Mutter berücksichtigt.

Der Vollständigkeit halber ist noch festzuhalten, dass § 8 Abs. 1 ErbStG den grundsätzlich auf den einzelnen (Gesamt-) Erwerb anzuwendenden Steuersatz enthält (unter Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses sowie der Höhe des Erwerbs). § 8 Abs. 4 ErbStG sieht eine Erhöhung der Steuer vor, wenn – wie im gegenständlichen Fall – ein Erwerb von Grundstücken vorliegt. Eine verfassungsrechtlich bedenkliche Doppelbesteuerung kann in dieser Vorgangsweise nicht erblickt werden (VfGH 24.9.2003, B 706/00).

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 17. Dezember 2008