



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Klaus Maier, Notar, 8850 Murau, Schillerplatz 1, vom 4. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. Jänner 2009 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Erbschaftssteuer gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 141/1955 idgF, mit 6.502,-- € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 24.3.2006 verstarb JE, lt. Todesfallaufnahme deutscher Staatsbürger, wohnhaft gewesen in M, BRD.

Lt. Protokoll vom 20.11.2008 gab die erbl. Witwe IE (in der Folge kurz Bw. genannt), deutsche Staatsbürgerin und wohnhaft ebendort, zum gesamten Nachlass eine bedingte Erbantrittserklärung ab. Das Inventar bestand im Wesentlichen aus der erbl. Liegenschaft EZGB, BG, bewertet mit dem dreifachen Einheitswert in Höhe von 86.771,37 €. Als einziges Passivum wurde eine Forderung der R zu KtoNr. X in Höhe von 4.809,96 € angeführt.

Am 21.1.2009 setzte das Finanzamt für die Bw. die Erbschaftssteuer fest, zwar unter Berücksichtigung der Gerichtskommissionsgebühr, nicht jedoch der Forderung der R.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung erhoben mit der Begründung, dass die Forderung der R nicht berücksichtigt worden sei, sowie der Freibetrag zu niedrig sei.

Am 9.2.2009 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die bestehende beschränkte Steuerpflicht. Die Schulden seien, da sie grundbürgerlich nicht sichergestellt sind, nicht abzugsfähig.

Am 4.3.2009 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht unter Vorlage eines Schreibens der R, wonach es sich bei KtoNr. X um ein Wohnhaussanierungsdarlehen handle, welches für die Ölzentralheizung aufgenommen worden sei.

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 abzugsfähig.

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 innehalt 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 kann im ggst. Fall dem Erblasser eine Inländereigenschaft nicht zukommen. Er war deutscher Staatsbürger und hatte seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen am Wohnort seiner Familie in Deutschland, welcher auch sein Wohnort war und wo er auch verstorben ist.

Deshalb ist in diesem Fall 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.

Eine derartige wirtschaftliche Beziehung ist auf Grund des Schreibens der R, wonach es sich um ein Wohnhaussanierungsdarlehen, welches für die Ölzentralheizung aufgenommen worden war, handelt, eindeutig gegeben, auch wenn eine grundbürgerliche Sicherstellung nicht erfolgt ist. Dieses Passivum ist somit bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Die Erbschaftssteuer ermittelt sich daher wie folgt:

86.771,37 € dreifacher Einheitswert
 - 4.809,96 € Darlehen R
 - 2.408,04 € Gerichtskommissionsgebühr
- 110,-- € Freibetrag gem. § 14 Abs. 2 ErbStG

79.443,37 € steuerpflichtiger Erwerb

gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG (Steuerklasse I)

6% vom gem. § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 79.443,-- €	4.766,58 €
---	------------

gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2% vom dreifachen Einheitswert	<u>1.735,42 €</u>
---	-------------------

Erbschaftssteuer gesamt	6.502,-- €
-------------------------	-------------------

Der Berufung war somit auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage teilweise Folge zu geben. Der Differenzbetrag in Höhe von 288,60 € wird abgeschrieben.

Graz, am 17. März 2010