

TE Vwgh Erkenntnis 1975/12/17 1037/75

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.12.1975

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

BAO §119 Abs1;
BAO §26 Abs1;
DBAbk Schweiz 1954 Art12 Abs1;
DBAbk Schweiz 1954 Art2 Abs2;
DBAbk Schweiz 1954 Art2 Schlußprotokoll;
DBAbk Schweiz 1954 Art2;
ErbStG §6 Abs1 Z1;
ErbStG §6 Abs1 Z2;
ErbStG §6 Abs2 Z1;
ErbStG §6 Abs2 Z2;
1. BAO § 119 heute
2. BAO § 119 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 26 heute
2. BAO § 26 gültig ab 30.07.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 412/1988
3. BAO § 26 gültig von 01.01.1962 bis 29.07.1988

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kadecka und die Hofräte Dr. Riedel, Dr. Schima, Dr. Reichel und Dr. Seiler als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzoberkommissär Dr. Tintera, über die Beschwerde der Anna Sch. in L, Schweiz, vertreten durch Dr. Friedrich Grohs, Rechtsanwalt in Wien I, Freyung 6, gegen die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 5. Mai 1975, Zl. B 19/34-V/75, betreffend Erbschaftssteuer nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Friedrich Grohs, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzrat Dr. AG, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Kadecka und die Hofräte Dr. Riedel, Dr. Schima, Dr. Reichel und Dr. Seiler als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzoberkommissär Dr. Tintera, über die Beschwerde der Anna Sch. in L, Schweiz, vertreten durch Dr. Friedrich Grohs, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Freyung 6, gegen die Berufungsentscheidung der

Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 5. Mai 1975, Zl. B 19/34-V/75, betreffend Erbschaftssteuer nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Friedrich Grohs, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzrat Dr. AG, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 5.602,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Dipl.-Ing. Reinhard Sch., ehelicher Sohn des im Jahre 1964 verstorbenen Industriellen Hermann Sch. und der Beschwerdeführerin, ist am 8. November 1967 in P. bei L., Schweiz, unverheiratet und ohne Hinterlassung von Nachkommen gestorben. Als letzter Wohnsitz des Verstorbenen wird in den Akten Durban, Republik Südafrika, angegeben. Die Finanzlandesdirektion für Steiermark hat in der Begründung der angefochtenen Berufungsentscheidung vom 5. Mai 1975 festgestellt, Dipl.- Ing. Reinhard Sch. habe im Zeitpunkt seines Ablebens in Österreich keinen Wohnsitz gehabt; darüber, ob er neben seinem Wohnsitz in Südafrika am 8. November 1967 auch einen Zweitwohnsitz in der Schweiz hatte, ist im Verfahren keine Feststellung getroffen worden.

Laut Staatsbürgerschaftsurkunde der Steiermärkischen Landesregierung vom 3. Oktober 1949 wurde Hermann Sch. die österreichische Staatsbürgerschaft verliehen und es erstreckte sich die Wirkung dieser Verleihung auch auf die Beschwerdeführerin, deren Ehe mit Hermann Sch. im Zeitpunkt der Verleihung aufrecht bestand. Darüber, ob die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Ablebens ihres Sohnes Dipl.-Ing. Reinhard Sch., nämlich am 8. November 1967, neben ihrem Schweizer Wohnsitz auch einen Wohnsitz (vgl. § 26 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961, BGBl. Nr. 194: BAO) im Inland, und zwar in G., A. Nr. 5, gehabt hat, besteht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens weiterhin Streit. Laut Staatsbürgerschaftsurkunde der Steiermärkischen Landesregierung vom 3. Oktober 1949 wurde Hermann Sch. die österreichische Staatsbürgerschaft verliehen und es erstreckte sich die Wirkung dieser Verleihung auch auf die Beschwerdeführerin, deren Ehe mit Hermann Sch. im Zeitpunkt der Verleihung aufrecht bestand. Darüber, ob die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Ablebens ihres Sohnes Dipl.-Ing. Reinhard Sch., nämlich am 8. November 1967, neben ihrem Schweizer Wohnsitz auch einen Wohnsitz vergleiche , Paragraph 26, Absatz eins, der Bundesabgabenordnung vom 28. Juni 1961, Bundesgesetzblatt , Nr. 194: BAO) im Inland, und zwar in G., A. Nr. 5, gehabt hat, besteht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens weiterhin Streit.

Neben Dipl.-Ing. Reinhard Sch. gingen aus der Ehe zwischen Hermann Sch. und der Beschwerdeführerin drei weitere Geschwister des Erblassers hervor, nämlich Ursula St., geborene Sch., Anneliese B., geborene Sch., und Helmut Sch. Über den Nachlaß des Dipl.-Ing. Reinhard Sch., der im Jahre 1938 mit seinem Vater Hermann Sch. seinen (abgeleiteten) Wohnsitz in G., A. Nr. 5, hatte, wurde beim Bezirksgericht Bad Aussee das Abhandlungsverfahren durchgeführt. Nachdem sich die drei Geschwister des Erblassers ihres gemäß § 735 ABGB bestehenden gesetzlichen Erbrechtes entschlagen hatten und die Beschwerdeführerin als Mutter des Dipl.-Ing. Reinhard Sch. zu dessen gesamtem Nachlaß die unbedingte Erbserklärung abgegeben hatte, wurde der Nachlaß nach Dipl.-Ing. Reinhard Sch. mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Bad Aussee vom 5. Jänner 1970 der Beschwerdeführerin zur Gänze eingewantwortet. Neben Dipl.-Ing. Reinhard Sch. gingen aus der Ehe zwischen Hermann Sch. und der Beschwerdeführerin drei weitere Geschwister des Erblassers hervor, nämlich Ursula St., geborene Sch., Anneliese B., geborene Sch., und Helmut Sch. Über den Nachlaß des Dipl.-Ing. Reinhard Sch., der im Jahre 1938 mit seinem Vater Hermann Sch. seinen (abgeleiteten) Wohnsitz in G., A. Nr. 5, hatte, wurde beim Bezirksgericht Bad Aussee das Abhandlungsverfahren durchgeführt. Nachdem sich die drei Geschwister des Erblassers ihres gemäß Paragraph 735, ABGB bestehenden gesetzlichen Erbrechtes entschlagen hatten und die Beschwerdeführerin als Mutter des Dipl.-Ing. Reinhard Sch. zu dessen gesamtem Nachlaß die unbedingte Erbserklärung abgegeben hatte, wurde der Nachlaß nach Dipl.-Ing. Reinhard Sch. mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Bad Aussee vom 5. Jänner 1970 der Beschwerdeführerin zur Gänze eingewantwortet.

Zum Nachlaß des Erblassers gehörten insbesondere ausländische Vermögenswerte - wie unbewegliches und bewegliches Vermögen in der Republik Südafrika, Wertpapiere in der Schweiz, Gesellschaftsanteile an der Firma W.

und M., Gesellschaft m.b.H. in M. - sowie je ein ideeller Viertelanteil an den inländischen Liegenschaften EZ. 30, 255 und 443 des Grundbuches G. Gerichtsbezirk B., und eine Beteiligung an der inländischen Firma E., Gesellschaft m.b.H. & Co. KG, Vertriebsgesellschaft in H.

Zum Gutsbestand der Liegenschaft EZ. 30 des Grundbuches G. "Das B. Gütl" in A. gehört u.a. das Grundstück Nr. 123 Wohnhaus A. K. Nr. 5. Die genannte Liegenschaft wie auch die beiden anderen Liegenschaften EZ. 255 und 443 des Grundbuches G. standen ursprünglich im Alleineigentum des Hermann Sch. Mit notariellem Schenkungsvertrag vom 14. September 1953, dem auch die Beschwerdeführerin als Unterzeichnerin beitrug, schenkte Hermann Sch. die gesamten vorstehenden Liegenschaften seiner Tochter Ursula Sch., nunmehr verheirateten St., mit der Auflage, innerhalb von zehn Jahren je einen ideellen Viertelanteil der Liegenschaften an ihre drei Geschwister herauszugeben; die Geschenknnehmerin erklärte sich dazu bereit, die zur grundbücherlichen Übertragung des betreffenden Liegenschaftsanteiles erforderlichen Urkunden zu fertigen, falls der Anspruchsberechtigte einen solchen Antrag stellen würde. Im Punkt Sechstens des notariellen Schenkungsvertrages vom 14. September 1953 behielt sich der Geschenkgeber Hermann Sch. für seine Person und für die Beschwerdeführerin auf Lebenszeit das Wohnungs- und Fruchtgenußrecht an den drei Liegenschaften ausdrücklich vor. Der Wert dieser Rechte wurde mit S 8.000,- jährlich veranschlagt. Diese Dienstbarkeiten wurden im Grundbuch einverleibt. Im Eigentumsblatt der Liegenschaft EZ. 30 des Grundbuches G. wurde am 20. Oktober 1959 auf Grund einer entsprechenden Aufsandungserklärung das Eigentumsrecht zu je einem Viertel zugunsten der Geschwister der Alleineigentümerin Ursula geborene Sch., nämlich für Anneliese B., geborene Sch., für den Erblasser und für Helmut Sch. einverleibt. Im Jahre 1974 wurde ob des von der Beschwerdeführerin ererbten Viertelanteiles nach Dipl.- Ing. Reinhard Sch. zu je einem Drittel, d. i. zu je einem weiteren Zwölftel der gesamten Liegenschaft, für die überlebenden drei Geschwister des Erblassers das Eigentumsrecht einverleibt, die somit nunmehr zu je einem Drittel Eigentümer des B. Gütl in A. wurden.

Am 26. August 1969, also etwa zwei Jahre nach dem Tod des Dipl.-Ing. Reinhard Sch., stellte die Beschwerdeführerin eine Löschungserklärung folgenden Inhalts aus:

"Auf den Liegenschaften EZ. 30, 255 und 443 je der KG. G. des
Gerichtsbezirkes B. haftet zugunsten der Frau ... (der
Beschwerdeführerin) das lebenslängliche Fruchtgenußrecht
grundbücherlich einverleibt.

Da das alte Wohnhaus zufolge Baufälligkeit nicht mehr
gefährlos bewohnbar war, hat ... (die Beschwerdeführerin) nach

Beendigung ihres Sommeraufenthaltes in G. im Jahre 1962 auf das ihr zustehende Fruchtgenußrecht an diesen Liegenschaften ein für allemal verzichtet, wohl auch deshalb, damit von ihren Kindern als Eigentümer dieser Liegenschaften ein Neubau errichtet werden konnte.

Frau ... (die Beschwerdeführerin) erteilt mit Rücksicht

darauf, daß ihr vertragliches Fruchtgenußrecht zufolge ihres uneingeschränkten und bedingungslosen Verzichtes bereits im Jahre 1962 erloschen ist, hiemit ihre Einwilligung, daß ohne ihr ferneres Wissen und Einvernehmen, jedoch nicht auf ihre Kosten in EZ. 30, 255 und 443 je der KG. G. die Löschung des zu ihren Gunsten haftenden und bereits gegenstandslosen Fruchtgenußrechtes einverleibt werden kann.

St. G. am 26. August 1969

Unterschrift

(der Beschwerdeführerin)."

Nach dem Wortlaut der Löschungsurkunde wurde das Wohnungsrecht nicht erfaßt. Dieses ist vielmehr - ohne daß damit zunächst etwas über den materiellen Bestand des Wohnungsrechtes ausgesagt werden soll - weiterhin unter Postz. 16 des Lastenblattes der Liegenschaft EZ. 30 des Grundbuches G. zugunsten der Beschwerdeführerin einverleibt.

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht vor allem Streit darüber, ob zu Lasten der Beschwerdeführerin unbeschränkte Steuerpflicht vom gesamten Nachlaß nach Dipl.-Ing. Reinhard Sch. im Sinne des

§ 1 Abs. 1 Z. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 30. Juni 1955, BGBl. Nr. 141 in der geltenden Fassung (ErbStG), besteht, wie die belangte Behörde meint, oder ob die Beschwerdeführerin nur mit dem inländischen Nachlaß beschränkt steuerpflichtig im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 2 ErbStG ist. Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens besteht vor allem Streit darüber, ob zu Lasten der Beschwerdeführerin unbeschränkte Steuerpflicht vom gesamten Nachlaß nach Dipl.-Ing. Reinhard Sch. im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 30. Juni 1955, Bundesgesetzblatt, Nr. 141 in der geltenden Fassung (ErbStG), besteht, wie die belangte Behörde meint, oder ob die Beschwerdeführerin nur mit dem inländischen Nachlaß beschränkt steuerpflichtig im Sinne des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 2, ErbStG ist.

Da nicht mehr streitig ist, daß der Erblasser Dipl.- Ing. Reinhard Sch. in Österreich zum Zeitpunkt seines Ablebens keinen Wohnsitz gehabt hat, ist die Frage, ob unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 1 ErbStG besteht, vor allem davon abhängig, ob die beschwerdeführende Erbin im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers einen inländischen Wohnsitz gehabt hat, dies unbeschadet der allfälligen Anwendbarkeit des Abkommens vom 12. November 1953 zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern, BGBl. Nr. 251/1954 (kurz: Doppelbesteuerungsabkommen 1954). Da nicht mehr streitig ist, daß der Erblasser Dipl.- Ing. Reinhard Sch. in Österreich zum Zeitpunkt seines Ablebens keinen Wohnsitz gehabt hat, ist die Frage, ob unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin im Sinne des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG besteht, vor allem davon abhängig, ob die beschwerdeführende Erbin im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers einen inländischen Wohnsitz gehabt hat, dies unbeschadet der allfälligen Anwendbarkeit des Abkommens vom 12. November 1953 zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Erbschaftssteuern, Bundesgesetzblatt Nr. 251 aus 1954, (kurz: Doppelbesteuerungsabkommen 1954).

Der Schwerpunkt der Sachverhaltsdarstellung hat sich demnach an der im Abgabenverfahren vor allem strittigen Frage des Wohnsitzes der beschwerdeführenden Erbin auszurichten.

Am 21. Juli 1970 erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Graz einen vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO, in dem, ausgehend vom in- und ausländischen Vermögen des Erblassers, die Erbschaftsteuer festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Entrichtung vorgeschrieben wurde. Unmittelbar vorher hatte die Beschwerdeführerin die Erbschaftsteuererklärung beim Finanzamt überreicht. Im diesbezüglichen Begleitschreiben vom 17. Juli 1970 wies der Steuerberater der Beschwerdeführerin darauf hin, daß weder der Erblasser noch die Beschwerdeführerin im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 als Inländer anzusehen seien. Am 21. Juli 1970 erließ das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Graz einen vorläufigen Bescheid gemäß Paragraph 200, Absatz eins, BAO, in dem, ausgehend vom in- und ausländischen Vermögen des Erblassers, die Erbschaftsteuer festgesetzt und der Beschwerdeführerin zur Entrichtung vorgeschrieben wurde. Unmittelbar vorher hatte die Beschwerdeführerin die Erbschaftsteuererklärung beim Finanzamt überreicht. Im diesbezüglichen Begleitschreiben vom 17. Juli 1970 wies der Steuerberater der Beschwerdeführerin darauf hin, daß weder der Erblasser noch die Beschwerdeführerin im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 als Inländer anzusehen seien.

Gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes vom 21. Juli 1970 erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht Berufung und führte darin u.a. aus: Das Haus A. Nr. 5 sei ein Holzhaus gewesen und habe der Familie Sch., die bis 1933 in Wien ihren Wohnsitz gehabt habe, nur für den sommerlichen Ferienaufenthalt gedient. Die Verfügungsmacht über das Haus sei von mehreren Familien ausgeübt worden. Das Haus A. Nr. 5 sei schon auf Grund der bescheidenen Ausstattung und der wenigen vorhandenen Wohnräume nicht geeignet gewesen, den Beteiligten auf Grund ihrer Vermögenslage und wirtschaftlichen Stellung ein nach Größe und Ausstattung ihren Lebensverhältnissen entsprechendes Heim zu bieten. Im Jahre 1933 sei die Familie Sch. in die Schweiz übersiedelt und hätte fallweise die Ferien im genannten Haus verbracht. Dies sei bis zum Jahre 1939 geschehen. Der Erblasser Dipl.-Ing. Reinhard Sch. sei im Jahre 1938 letztmalig in G. gewesen. Im Jahre 1944 sei der Erblasser krankheitshalber aus der Deutschen Wehrmacht entlassen worden und es sei ihm gelungen, sich zu seinen Eltern in die Schweiz durchzuschlagen. Wegen seiner schweren Erkrankung sei er dann im Herbst 1950 nach Südafrika ausgewandert. Ab diesem Zeitpunkt sei der

Erblasser nur mehr zu kurzen Besuchen und ärztlichen Konsultationen nach Europa und da nur in die Schweiz gekommen. Überdies sei das Haus A. Nr. 5 im Frühjahr 1967 abgebrochen worden. Die Baubewilligung für einen Ersatzbau sei im Juni 1966 erteilt worden. Der Neubau des Hauses sei erst im Jahre 1968 fertiggestellt worden.

In der Folge holte das Finanzamt den Staatsbürgerschaftsakt betreffend die Angehörigen der Familie Sch. ein. In einer gemeinsamen Eingabe an die Steiermärkische Landesregierung, welche daselbst am 23. Mai 1949 einging, war der Wohnsitz des Erblassers und der Wohnsitz der Beschwerdeführerin mit Lausanne angegeben.

Die Beschwerdeführerin hatte im besonderen ausgeführt:

"Ich habe seit meiner Verheiratung mit meinem Gatten im gemeinsamen Haushalt gelebt und habe daher seit dem Jahre 1919 einen ordentlichen Wohnsitz ebenfalls in Wien XIX, C.-gasse 80, und seit dem Jahre 1930 in G." In einer Ergänzung zur Berufungsschrift vom 18. August 1970 führte der Vertreter der Beschwerdeführerin u.a. aus, daß während und nach dem Krieg das Haus A. Nr. 5 bis etwa 1950 von fremden Personen bewohnt gewesen sei. Nach 1950 sei das Haus baufällig und nur mehr im Sommer bewohnbar gewesen und ab 1962 sei das Haus vorläufig unbewohnbar geworden. Die Beschwerdeführerin habe sich seit dem Jahre 1962 vor dem Tod des Erblassers nur mehr einmal am G. aufgehalten, und zwar über das Neujahr 1964/65 in einem Gasthof. Der Altbau sei "im Frühjahr 1967" abgerissen worden. Der Eingabe waren als Beweismittel verschiedene Erklärungen von Personen angeschlossen, welche über die Bewohnbarkeit des Hauses A. Nr. 5 bzw. über Aufenthalte der Familie Sch. in G. entsprechende Angaben machten." Ich habe seit meiner Verheiratung mit meinem Gatten im gemeinsamen Haushalt gelebt und habe daher seit dem Jahre 1919 einen ordentlichen Wohnsitz ebenfalls in Wien römisch neunzehn, C.-gasse 80, und seit dem Jahre 1930 in G." In einer Ergänzung zur Berufungsschrift vom 18. August 1970 führte der Vertreter der Beschwerdeführerin u.a. aus, daß während und nach dem Krieg das Haus A. Nr. 5 bis etwa 1950 von fremden Personen bewohnt gewesen sei. Nach 1950 sei das Haus baufällig und nur mehr im Sommer bewohnbar gewesen und ab 1962 sei das Haus vorläufig unbewohnbar geworden. Die Beschwerdeführerin habe sich seit dem Jahre 1962 vor dem Tod des Erblassers nur mehr einmal am G. aufgehalten, und zwar über das Neujahr 1964/65 in einem Gasthof. Der Altbau sei "im Frühjahr 1967" abgerissen worden. Der Eingabe waren als Beweismittel verschiedene Erklärungen von Personen angeschlossen, welche über die Bewohnbarkeit des Hauses A. Nr. 5 bzw. über Aufenthalte der Familie Sch. in G. entsprechende Angaben machten.

Am 20. August 1970 nahm das Finanzamt Niederschriften auf, und zwar mit Karoline H. der Gattin des Hausmeisters der Familie Sch., und mit dem Bürgermeister von G. Leopold K. Karoline H. gab als Auskunftsperson an, sie könne sich nicht mehr genau erinnern, wann die Beschwerdeführerin zum ersten Mal in das neuerbaute Haus eingezogen sei. Nach Rücksprache mit ihrem Bruder könne sie angeben, daß die Beschwerdeführerin zu Weihnachten 1967 erstmals in das neuerbaute Haus Nr. 5 eingezogen sei. Die Beschwerdeführerin bewohnt das Obergeschoß, während ihre beiden Töchter das Untergeschoß bewohnten. Bürgermeister K. gab im wesentlichen an, die Beschwerdeführerin komme regelmäßig im Sommer nach G. Sie habe dabei jeweils im Haus A, Nr. 5 gewohnt, hingegen während der Unbewohnbarkeit und während der Zeit des Neubaus in Beherbergungsbetrieben. Seit der Fertigstellung wohne die Beschwerdeführerin im Neubau A. Nr. 5.

Am 21. August 1970 erließ das Finanzamt im Zuge der vorläufigen Bemessung eine abweisliche Berufungsvorentscheidung, die aber nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, da die Beschwerdeführerin rechtzeitig die Vorlage ihres Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz verlangte. Im diesbezüglichen Vorlageantrag vom 11. September 1970 machte die Beschwerdeführerin diverse ergänzende Angaben. Davon, daß ihr Aufenthalt in der Schweiz nur zwangsläufig gewesen sei, könne keine Rede sein. Nach Wegfall der Reisebeschränkung sei kein Wohnsitzwechsel bzw. keine Begründung eines Wohnsitzes in Österreich erfolgt. Das Haus in G. sei ab 1963 völlig unbewohnbar gewesen. Das sei aber auch entscheidend für die Beurteilung des der Beschwerdeführerin eingeräumten Fruchtgeuß- und Wohnungsrechtes. Überdies sei im Zusammenhang mit dem geplanten Abbruch des Althauses von der Beschwerdeführerin auf ihre Rechte verzichtet worden. Der Neubau sei zum Todestag des Erblassers weder bezugsfertig noch auch tatsächlich bezogen gewesen. Im Neubauhabe die Beschwerdeführerin keine Wohnung inne, sondern wohne als Besuch bei ihren Kindern, wenn sie gerade Ferien in G. verbringe. Der steuerliche Wohnsitzbegriff sei ein völlig anderer als der Begriff des Wohnsitzes nach bürgerlichem Recht, da der erstere die tatsächliche Innehabung einer Wohnung voraussetze. Diesem Vorlageantrag waren diverse ergänzende Angaben von Auskunftspersonen angeschlossen.

Nach Vorlage des Rechtsmittels der Beschwerdeführerin an die Finanzlandesdirektion für Steiermark hat diese den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes vom 21. Juli 1970 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO mit Bescheid vom 23. Dezember 1970 aufgehoben; dies mit der Begründung, daß das Finanzamt nicht geprüft habe, ob der Erblasser einen Wohnsitz nur in Südafrika oder auch im Inland gehabt habe. Nach Vorlage des Rechtsmittels der Beschwerdeführerin an die Finanzlandesdirektion für Steiermark hat diese den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes vom 21. Juli 1970 gemäß Paragraph 299, Absatz eins, Litera c, BAO mit Bescheid vom 23. Dezember 1970 aufgehoben; dies mit der Begründung, daß das Finanzamt nicht geprüft habe, ob der Erblasser einen Wohnsitz nur in Südafrika oder auch im Inland gehabt habe.

Daraufhin erließ das Finanzamt am 29. Dezember 1970 einen neuerlichen vorläufigen Erbschaftssteuerbescheid, für den das inländische Vermögen die Bemessungsgrundlage bildete.

Mittlerweile wurde über Veranlassung des Finanzamtes der Bruder des Erblassers, nämlich Helmut Sch., vom Finanzamt Mainz als Zeuge vernommen; dieser gab am 23. Oktober 1970 u.a. zu Protokoll: Das Haus A. Nr. 5 sei nur im Sommer und ab 1962 überhaupt nicht mehr bewohnbar gewesen. Der Vorbehalt des Fruchtgenuß- und Wohnungsrechtes könne bei Übergabe von Liegenschaften durch die Eltern an die Kinder als allgemein üblich angesehen werden. Die Eltern hätten seinerzeit ihm, Helmut Sch., und seiner Schwester Ursula, verheiratete St., mündlich den Verzicht auf das verbücherte Fruchtgenußrecht erklärt, damit bei einer Neuerrichtung des Hauses durch die Kinder diese frei verfügen könnten.

Nachdem das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in G. dem Vertreter der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Stellungnahme auch bezüglich hervorgekommener weiterer Passivposten und allfälliger Doppelbesteuerungen gegeben hatte, erließ die Abgabenbehörde erster Instanz mit Datum 16. Juni 1971 einen endgültigen Bescheid. Als steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen im Sinne des § 20 Abs. 1 ErbStG legte das Finanzamt seiner Berechnung das gesamte in- und ausländische Vermögen des Erblassers zugrunde und gelangte so zur Errechnung eines steuerpflichtigen Erwerbs von S 62,167.970,--; unter Anwendung eines Steuersatzes von 40 % gemäß § 8 Abs. 1 Steuerklasse 3 höchste Stufe ErbStG errechnete die Abgabenbehörde einen Steuerbetrag von S 24,867.188,-- . Unter Zuschlag eines 1%igen Grunderwerbsteueräquivalents für erworbene Grundstücke (§ 8 Abs. 4 lit. a ErbStG) per S 405,-- und unter Abzug eines Betrages von S 1.500,-- für die Zuwendung von lang- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (§ 8 Abs. 6 ErbStG) gelangte das Finanzamt zu einer Steuervorschreibung im Betrag von S 24,866.093,-- . Die Abgabenbehörde erster Instanz legte ihrem Bescheid im wesentlichen die Feststellung zugrunde, daß sowohl der Erblasser als auch die beschwerdeführende Alleinerbin die Gemeinde G. als Zweitwohnsitz hätten beibehalten wollen. Nachdem das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in G. dem Vertreter der Beschwerdeführerin Gelegenheit zur Stellungnahme auch bezüglich hervorgekommener weiterer Passivposten und allfälliger Doppelbesteuerungen gegeben hatte, erließ die Abgabenbehörde erster Instanz mit Datum 16. Juni 1971 einen endgültigen Bescheid. Als steuerpflichtigen Erwerb von Todes wegen im Sinne des Paragraph 20, Absatz eins, ErbStG legte das Finanzamt seiner Berechnung das gesamte in- und ausländische Vermögen des Erblassers zugrunde und gelangte so zur Errechnung eines steuerpflichtigen Erwerbs von S 62,167.970,--; unter Anwendung eines Steuersatzes von 40 % gemäß Paragraph 8, Absatz eins, Steuerklasse 3 höchste Stufe ErbStG errechnete die Abgabenbehörde einen Steuerbetrag von S 24,867.188,-- . Unter Zuschlag eines 1%igen Grunderwerbsteueräquivalents für erworbene Grundstücke (Paragraph 8, Absatz 4, Litera a, ErbStG) per S 405,-- und unter Abzug eines Betrages von S 1.500,-- für die Zuwendung von lang- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (Paragraph 8, Absatz 6, ErbStG) gelangte das Finanzamt zu einer Steuervorschreibung im Betrag von S 24,866.093,-- . Die Abgabenbehörde erster Instanz legte ihrem Bescheid im wesentlichen die Feststellung zugrunde, daß sowohl der Erblasser als auch die beschwerdeführende Alleinerbin die Gemeinde G. als Zweitwohnsitz hätten beibehalten wollen.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen endgültigen Bescheid unter Aufrechterhaltung ihres bisherigen Rechtsstandpunktes rechtzeitig Berufung und brachte mit Datum 13. September 1971 einen umfangreichen ergänzenden Schriftsatz ein. Sie führte darin aus, es sei vorgesehen, auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens gemäß Art. 14 des Vertrages ein Verständigungsverfahren mit der Schweizer Eidgenossenschaft einzuleiten. Nach dem Neubau des Hauses, das nun zwei Wohnungen aufweise, hätte die beschwerdeführende Erbin keine Verfügungsmacht mehr über diese Wohnungen. Verfügungsberechtigt seien ausschließlich Ursula St. und Helmut Sch. Wenn sich die Beschwerdeführerin in G. aufhalte, so z.B. erstmalig nach Fertigstellung des Neubaus zu Weihnachten 1967, wohne sie als Besuch bei einem ihrer Kinder. Besonders sei darauf hinzuweisen, daß sich die Aussage des Josef G., der

Neubau sei bereits im Sommer 1967 bewohnt worden, als unrichtig herausgestellt habe; die Beschwerdeführerin habe sich im Sommer 1967 nicht in Österreich befunden, weil sie ja nachgewiesenermaßen vom Frühjahr 1967 bis zum 8. November 1967 in der Schweiz ihren Sohn, den todkranken Erblasser, gepflegt habe. Am 8. November 1967 sei der gegenständliche Neubau A. Nr. 5 noch nicht bewohnbar gewesen. Die Beschwerdeführerin erhob gegen diesen endgültigen Bescheid unter Aufrechterhaltung ihres bisherigen Rechtsstandpunktes rechtzeitig Berufung und brachte mit Datum 13. September 1971 einen umfangreichen ergänzenden Schriftsatz ein. Sie führte darin aus, es sei vorgesehen, auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens gemäß Artikel 14, des Vertrages ein Verständigungsverfahren mit der Schweizer Eidgenossenschaft einzuleiten. Nach dem Neubau des Hauses, das nun zwei Wohnungen aufweise, hätte die beschwerdeführende Erbin keine Verfügungsmacht mehr über diese Wohnungen. Verfügungsberechtigt seien ausschließlich Ursula St. und Helmut Sch. Wenn sich die Beschwerdeführerin in G. aufhalte, so z.B. erstmalig nach Fertigstellung des Neubaus zu Weihnachten 1967, wohne sie als Besuch bei einem ihrer Kinder. Besonders sei darauf hinzuweisen, daß sich die Aussage des Josef G., der Neubau sei bereits im Sommer 1967 bewohnt worden, als unrichtig herausgestellt habe; die Beschwerdeführerin habe sich im Sommer 1967 nicht in Österreich befunden, weil sie ja nachgewiesenermaßen vom Frühjahr 1967 bis zum 8. November 1967 in der Schweiz ihren Sohn, den todkranken Erblasser, gepflegt habe. Am 8. November 1967 sei der gegenständliche Neubau A. Nr. 5 noch nicht bewohnbar gewesen.

Das Finanzamt nahm von der Herausgabe einer Berufungsvorentscheidung Abstand und legte die Akten der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

In der Folge führte die Finanzlandesdirektion für Steiermark ein sehr umfangreiches ergänzendes Ermittlungsverfahren durch. Im nachstehenden sei der Inhalt der wichtigsten Aktenstücke, betreffend dieses ergänzende Ermittlungsverfahren, festgehalten:

Die Bauunternehmung Richard F. Witwe teilte der Finanzlandesdirektion für Steiermark am 9. Juni 1972 u. a. mit, das Haus A. Nr. 5 sei zirka seit dem Jahr 1961 nicht mehr bewohnt gewesen. Der Wiederaufbau sei Mitte 1967 abgeschlossen worden.

Rechtsanwalt Dr. G. gab am 12. März 1973 vor dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien zu Protokoll, der Verzicht des zugunsten der Beschwerdeführerin und ihres Gatten vorbehaltenen Fruchtgenußrechtes und Wohnungsrechtes an der Liegenschaft in G. sei wohl vor dem Tod des Hermann Sch. im Jahre 1964 erörtert, aber offensichtlich nicht geleistet worden.

Sogenannte Bautagebücher der Firma Baumeister F. betreffend die Bauarbeiten an Ort und Stelle existieren laut Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz bis zum 12. Jänner 1967. Laut Rechnung der Firma Richard F. vom 16. Mai 1967 wurden in der Zeit vom 15. März bis 3. Mai 1967 diverse Regiearbeiten an Ort und Stelle geleistet.

Der Schwiegersohn der Beschwerdeführerin Dipl.-Ing. St. richtete an den Vertreter der Beschwerdeführerin am 13. Juli 1973 ein Schreiben, von dem die Abgabenbehörde zweiter Instanz eine Kopie zum Akt nahm. Darnach sei der Bau im Sommer 1966 begonnen worden und im Sommer 1967 beendet gewesen. Als behördlich zugelassener und beeideter Architekt hätte er, Dipl.-Ing. St., ein Bewohnen des Hauses vor Sommer 1967 nie zugelassen.

Baumeister Richard F. gab am 3. März 1974 zu Protokoll, vom Standpunkt der Baumeisterarbeiten sei das gegenständliche Haus zum Jahresende 1966 hinsichtlich des Innenausbaues vollkommen abgeschlossen gewesen. Hinsichtlich der Professionistenarbeiten könne er keine Auskunft geben. Dipl.-Ing. Architekt St. habe auf Fertigstellung des Hauses bis Weihnachten 1966 gedrängt. Dieser Termin sei vom Baumeister auch eingehalten worden.

Laut Mitteilung der Firma Hans E. an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 8. März 1974 waren die Arbeiten an der Heizungsinstallation bis Oktober 1966 und die Sanitärinstallationen bis Dezember 1966 abgeschlossen. Das Fliesenlegerunternehmen R. teilte der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 20. März 1974 mit, daß für das Haus in G. Fliesenlegerarbeiten durchgeführt worden seien. Die Rechnungen seien vom 4. Februar 1967 und vom 5. Juni 1967 datiert. Ob das Haus zu diesem Zeitpunkt bezugsfertig gewesen sei, könne nicht genau gesagt werden. Es sei eine normale Baustelle gewesen. Erfahrungsgemäß kämen nach dem Fliesenleger nochmals Installateur, Maler, Bodenleger (Teppichböden) usw. zum Zuge.

Über Vorhalt der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens erstattete der Vertreter der Beschwerdeführerin am 3. Oktober 1974 eine umfangreiche Äußerung. Die Beschwerdeführerin habe seit Dezember 1967 Ferienaufenthalte in

dem neuerbauten Haus A. Nr. 5 in G. verbracht. Wenn schon die Abgabenbehörde zweiter Instanz einen Wohnsitz der Beschwerdeführerin in Österreich im Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers unterstelle, werde man selbstverständlich nach den gleichen Kriterien prüfen müssen, ob der Erblasser in der Schweiz im Hause seiner Eltern nicht ebenfalls einen Wohnsitz gehabt habe. Der Erblasser habe jedes Jahr seinen Hauptwohnsitz in der Republik Südafrika verlassen und seinen Urlaub im Hause seiner Eltern in der Schweiz verbracht und dort in einem Zimmer gewohnt, welches er auch bereits als Kind innegehabt habe. In den letzten fünf Jahren vor seinem Tod habe der Erblasser mit Unterbrechungen insgesamt 171 Tage im Hause seiner Eltern in der Schweiz verbracht. Nach den von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgestellten Kriterien werde man zweifellos in diesem Aufenthalt des Erblassers in der Schweiz einen Wohnsitz erblicken müssen. Damit käme das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz zur Anwendung. Bei Vorliegen eines Wohnsitzes des Erblassers in der Schweizerischen Eidgenossenschaft spiele der Wohnsitz der Erbin keine Rolle mehr. Die endgültige bauliche Fertigstellung des Hauses A. Nr. 5 sei zirka im Sommer 1967 erfolgt. Die Beschwerdeführerin habe im neuen Haus erstmals zu Weihnachten 1967 gewohnt. Der Neubau sei geringfügig vorher, im wesentlichen aber ab dem Sommer 1967 durch entsprechende Möblierung eingerichtet worden. Es könne von der Beschwerdeführerin heute nicht eindeutig festgestellt werden, ob zum 8. November 1967, dem Todestag des Erblassers, die Einrichtung bereits soweit fortgeschritten gewesen sei, daß das Haus tatsächlich habe bewohnt werden können. Die Benützung der Wohnung im ersten Stock durch die Beschwerdeführerin ab Weihnachten 1967 erfolge nicht auf Grund eines Fruchtgenuß- oder sonstigen Rechtes, sondern lediglich besuchsweise. In einem weiteren Schreiben an die Finanzlandesdirektion für Steiermark teilte der Steuerberater der Beschwerdeführerin am 14. Februar 1975 mit, laut Auskunft des Architekten Dipl.-Ing. St., des Schwiegersohnes der Beschwerdeführerin, sei das Haus spätestens im Oktober 1967 gänzlich fertiggestellt worden. Die Möbellieferungen seien laut Rechnungen im wesentlichen im Monat Dezember 1967 erfolgt. Die Möbel seien Eigentum der Kinder der Beschwerdeführerin. Persönliches Eigentum habe die Beschwerdeführerin im Hause A. Nr. 5 nicht. Sie bewohne allein lediglich das Schlafzimmer im Obergeschoß. Die übrigen Räumlichkeiten würden gemeinsam mit ihren Angehörigen bewohnt. Die Verhandlungen betreffend die Vorschreibung einer Erbschaftssteuer in der Schweiz seien noch nicht abgeschlossen.

Im Akt erliegt weiters eine Rechnung (Kopie) der Firma Herbert Sch. vom 29. Dezember 1967 über diverse Möbellieferungen.

Darin heißt es: "Laut Anbot vom 13. Juni 1967 für Landhaus G. wurden im Dezember geliefert" Eine andere Möbelfirma stellte mit Datum 30. Dezember 1967 eine Rechnung für Lieferung Landhaus

Sch. G. aus. Darin heißt es abschließend: "Am 14. Dezember 1967 gel. a Contozahlung von S 16.000,--." Schließlich erliegt im Akt auch eine Rechnung (Kopie) der Firma Franz M., Malermeister, vom 28. Dezember 1967 über ein Pauschale betreffend Maler- und Anstreicherarbeiten von S 21.000,--. Laut dieser Rechnung wurden S 7.000,-- a conto am 18. April 1967, S 10.000,-- a conto am 14. Mai 1967 und der Restbetrag am 28. Dezember 1967 geleistet.

Die Gattin des Hausmeisters, Karoline H., gab am 7. März 1975 bei der Abgabenbehörde erster Instanz folgendes zu Protokoll: Die Beschwerdeführerin bewohne anlässlich ihrer Aufenthalte in G. den gesamten ersten Stock des Hauses A. Nr. 5, dies jedoch nur als Mieterin. Die Familie St. befände sich nur auf Besuch in G. Wenn sich die Familie St. und die Beschwerdeführerin gleichzeitig in G. aufhielten, werde die Küche im ersten Stock gemeinsam benützt. Das Haus A. Nr. 5 sei schon vor Jahren an eine Gesellschaft verkauft worden. Der Bau- und Möbeltischler Herbert Sch. teilte der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 19. März 1975 mit, daß er die Lieferscheine aus dem Jahre 1967 über gelieferte Möbel nicht mehr habe. Es sei ihm aber erinnerlich, daß er die Möbel vor Weihnachten mit seinem eigenen Lastkraftwagen ausgeliefert habe.

Am 28. März 1975 erstattete der Vertreter der Beschwerdeführerin abermals eine Äußerung. Die Beschwerdeführerin benütze, wenn sie sich allein in A. Nr. 5 aufhalte, das gesamte Obergeschoß. Wenn sich gleichzeitig auch die Familie St. dort aufhalte, würden die Küche und das Wohnzimmer im Obergeschoß gemeinsam benützt. Die Beschwerdeführerin bewohne immer dieselben Räume im Obergeschoß, doch sei sie nicht Eigentümerin der Einrichtungsgegenstände und es bleibe bei ihren Abreisen auch persönliches Eigentum in A. Nr. 5 nicht zurück. In den versperrten Kästen befänden sich lediglich Bettwäsche, Vorhänge udgl. Die Möbellieferung am 22. Dezember 1966 laut Bautagebuch sei für das Nebenhaus, das dem Sohn der Beschwerdeführerin Direktor Helmut Sch., Mainz, gehöre, erfolgt. Der Verzicht auf das Fruchtgenußrecht sei notwendig gewesen, da die Errichtung eines Neubaus nur bei Wegfall dieser Servitut möglich gewesen sei. Zum Fruchtgenußrecht, das materiell gar nicht vorgelegen habe, werde die nochmalige Einvernahme des

Rechtsanwaltes Dr. G. beantragt. Die Löschung des Fruchtgenußrechtes gemeinsam mit der Durchführung der Verlassenschaftsabhandlung sei deshalb nicht erfolgt, weil der Löschung zwei verschiedene Rechtstitel, nämlich Einantwortungs- und Löschungsurkunde, zugrunde gelegen seien.

Mit der nunmehr durch Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung vom 5. Mai 1975 hat die Finanzlandesdirektion für Steiermark der Berufung der Beschwerdeführerin keine Folge gegeben. Diese Rechtsmittelentscheidung hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz im wesentlichen wie folgt begründet:

Der Nachweis darüber, daß der Erblasser Dipl.-Ing. Reinhard Sch. im Zeitpunkt seines Ablebens in Österreich einen Wohnsitz gehabt habe, hätte nicht erbracht werden können und es könne die erstinstanzliche diesbezügliche Feststellung nicht aufrechterhalten werden. Unbestritten sei weiters, daß der Altbau in G., A. Nr. 5, etwa seit 1963 unbewohnbar gewesen sei. Im Laufe des Verfahrens hätte der Vertreter der Beschwerdeführerin schließlich einräumen müssen, daß der Neubau A. Nr. 5 am 8. November 1967, dem Todestag des Erblassers, bereits fertiggestellt gewesen sei. Tatsächlich sei auch der Neubau bereits zu Weihnachten 1967 bewohnt gewesen. Demnach blieben noch folgende Punkte strittig:

I. Die Frage, ob die Berufungswerberin und nunmehrige Beschwerdeführerin steuerrechtlich als Inländerin anzusehen sei, was voraussetze, daß sie im Inland einen Wohnsitz habe bzw. ob der Neubau A. Nr. 5 geeignet gewesen sei, einen Wohnsitz für die Beschwerdeführerin darzustellen. römisch eins. Die Frage, ob die Berufungswerberin und nunmehrige Beschwerdeführerin steuerrechtlich als Inländerin anzusehen sei, was voraussetze, daß sie im Inland einen Wohnsitz habe bzw. ob der Neubau A. Nr. 5 geeignet gewesen sei, einen Wohnsitz für die Beschwerdeführerin darzustellen.

II. Damit im Zusammenhang stehe die abgabenrechtliche und zivilrechtliche Bedeutung des Fruchtgenuß- und Wohnungsrechtes zugunsten der Beschwerdeführerin. römisch zwei. Damit im Zusammenhang stehe die abgabenrechtliche und zivilrechtliche Bedeutung des Fruchtgenuß- und Wohnungsrechtes zugunsten der Beschwerdeführerin.

III. Schließlich sei die Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz zu erörtern. römisch drei. Schließlich sei die Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz zu erörtern.

Hiezu hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz folgende Feststellungen getroffen und daraus nachstehende rechtliche Schlußfolgerungen gezogen:

ad I. § 6 Abs. 2 Z. 1 und 2 ErbStG bestimme, wer als Inländer im Sinn des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes anzusehen sei. Maßgebend sei weiters § 26 Abs. 1 BAO bezüglich der Auslegung des steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffes. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse die Wohnung im Sinne der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sein. Es sei nicht nötig, daß die Wohnung standesgemäß sei. Wohnstätten, die nicht gleichzeitig den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden, seien im Hinblick auf ihren begrenzten Verwendungszweck zu beurteilen. Es könnten auch Urlaubsräume ohne Küche oder Räume, die nicht die ganze Familie beherbergen, Wohnungen im vorzitierten Sinne sein. Bei Sommerwohnungen seien geringere Anforderungen bezüglich Ausmaß und Ausstattung als an eine Hauptwohnung zu stellen. ad römisch eins. Paragraph 6, Absatz 2, Ziffer eins und 2 ErbStG bestimme, wer als Inländer im Sinn des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes anzusehen sei. Maßgebend sei weiters Paragraph 26, Absatz eins, BAO bezüglich der Auslegung des steuerrechtlichen Wohnsitzbegriffes. Im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse die Wohnung im Sinne der Verkehrsauffassung zum Wohnen geeignet sein. Es sei nicht nötig, daß die Wohnung standesgemäß sei. Wohnstätten, die nicht gleichzeitig den Mittelpunkt der Lebensinteressen bilden, seien im Hinblick auf ihren begrenzten Verwendungszweck zu beurteilen. Es könnten auch Urlaubsräume ohne Küche oder Räume, die nicht die ganze Familie beherbergen, Wohnungen im vorzitierten Sinne sein. Bei Sommerwohnungen seien geringere Anforderungen bezüglich Ausmaß und Ausstattung als an eine Hauptwohnung zu stellen.

Selbst eine unentgeltlich benützte Gastwohnung könne eine Wohnung sein. Maßgebend sei die Innehabung der Wohnung, daß sie also dem Steuerpflichtigen für seine Wohnzwecke tatsächlich und rechtlich zur Verfügung stehe. Es sei nicht entscheidend, ob eine Wohnung tatsächlich benutzt werde. Es müßten nur die Umstände dafür sprechen, daß sie ständig benützt werden können. Benutzen heiße auch nicht ständig bewohnen, es genüge, wenn die Räumlichkeiten vorübergehend den Wohnzwecken des Abgabepflichtigen dienten. Tatsache und bisher unbestritten geblieben sei, daß das Haus A. Nr. 5 laut Bauakt (Bauendbeschau) über nachfolgende

Räumlichkeiten verfüge: Obergeschoß: Diele, Küche, Wohnzimmer, zwei Schlafzimmer, Bad, WC, Wirtschaftsraum und Trockenraum.

Untergeschoß: 4 Zimmer, 1 Bad mit WC und Bad und WC. Tatsache und unbestritten geblieben sei ferner, daß die Beschwerdeführerin ab Weihnachten 1967 dort regelmäßig ihren Urlaub - insbesondere den Sommerurlaub - verbringe und dabei regelmäßig die Wohnung im Obergeschoß entweder allein oder gemeinsam mit ihren Verwandten bewohne. Die Wohnung im Obergeschoß stehe der Beschwerdeführerin sowohl tatsächlich als auch rechtlich zur Verfügung. Der konkrete Fall werde somit auf Grund der bisherigen Ausführungen zur Definition des Wohnsitzbegriffes im Sinne der Abgabenvorschriften vollkommen gerecht. Für die weitere Nutzung und die Einstufung als Zweitwohnung spreche auch, daß, die Beschwerdeführerin sogar während des Neubaus des Hauses A. Nr. 5 in verschiedenen Gasthäusern des Ortes Wohnung genommen habe.

ad II. Die Dienstbarkeit des Wohnungs- und Fruchtgenußrechtes an den gegenständlichen Liegenschaften, so auch an der Liegenschaft EZ. 30 des Grundbuches G., sei auf Grund eines Notariatsaktes vom 14. September 1953 im Jahre 1954 in das Grundbuch eingetragen worden. Die Behauptung, daß einerseits die Dienstbarkeiten des Fruchtgenußrechtes und der Wohnung im Innenverhältnis gar nicht existent geworden seien und nur aus steuerlichen Gründen formellen Bestand gehabt hätten, und daß andererseits auf die Ausübung dieser angeblich nicht existenten Dienstbarkeiten bereits im Jahre 1962 mündlich verzichtet worden sei, fände im Beweisverfahren keine Deckung. Eine Löschung der zugunsten der Beschwerdeführerin bestehenden Dienstbarkeit des Fruchtgenusses und des Wohnrechtes sei weder 1962 noch nach dem Tod des Hermann Sch. im Jahre 1964 erfolgt. Der Aussagewert, daß im Jahre 1962 mündlich auf die Dienstbarkeit verzichtet worden sei, müsse als gering angesehen werden, da keine diesbezüglichen Urkunden ausgefertigt worden seien. Gelöscht worden sei später ausschließlich das zugunsten der Beschwerdeführerin bestehende Fruchtgenußrecht. Das Wohnungsrecht zugunsten der Beschwerdeführerin bestehe nach wie vor aufrecht. Wenn die Beschwerdeführerin die Ernstlichkeit der vereinbarten Dienstbarkeiten angezweifelt habe, so stünde dem der Beweis des Bestandes auf Grund der vorliegenden Urkunden entgegen. Eine Erklärung der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten im Jahre 1953, sich die Dienstbarkeit des Fruchtgenußrechtes und der Wohnung anlässlich der Übergabe der gegenständlichen Liegenschaft an ihre Tochter Ursula St. geborene Sch. vorzubehalten, könne nicht als Scheingeschäft oder als Scherzerklärung qualifiziert werden, noch könne es dieser Erklärung an Ernstlichkeit fehlen. Die Dienstbarkeiten seien im Grundbuch einverleibt worden, seien tatsächlich in Anspruch genommen worden und es seien auch gegen die wirtschaftlichen Folgen der zivilrechtlichen Vereinbarung auf dem Gebiet des Abgabenrechts keine Einwendungen erfolgt. Im übrigen sei die Abfassung von Geschäften in Form eines Notariatsaktes, bei denen der Verdacht auf ein Scheingeschäft bestehe, gemäß § 34 Abs. 1 der Notariatsordnung vom 25. Juli 1871, RGBI. Nr. 75 verboten. Es könne auch nicht die Auffassung der Beschwerdeführerin geteilt werden, daß das zivilrechtliche Wohnungsrecht lediglich ein familiäres Besuchsrecht darstelle. Das Argument der Beschwerdeführerin, man käme zu diesem Ergebnis auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 21 BAO, sei verfehlt. ad römisch zwei. Die Dienstbarkeit des Wohnungs- und Fruchtgenußrechtes an den gegenständlichen Liegenschaften, so auch an der Liegenschaft EZ. 30 des Grundbuches G., sei auf Grund eines Notariatsaktes vom 14. September 1953 im Jahre 1954 in das Grundbuch eingetragen worden. Die Behauptung, daß einerseits die Dienstbarkeiten des Fruchtgenußrechtes und der Wohnung im Innenverhältnis gar nicht existent geworden seien und nur aus steuerlichen Gründen formellen Bestand gehabt hätten, und daß andererseits auf die Ausübung dieser angeblich nicht existenten Dienstbarkeiten bereits im Jahre 1962 mündlich verzichtet worden sei, fände im Beweisverfahren keine Deckung. Eine Löschung der zugunsten der Beschwerdeführerin bestehenden Dienstbarkeit des Fruchtgenusses und des Wohnrechtes sei weder 1962 noch nach dem Tod des Hermann Sch. im Jahre 1964 erfolgt. Der Aussagewert, daß im Jahre 1962 mündlich auf die Dienstbarkeit verzichtet worden sei, müsse als gering angesehen werden, da keine diesbezüglichen Urkunden ausgefertigt worden seien. Gelöscht worden sei später ausschließlich das zugunsten der Beschwerdeführerin bestehende Fruchtgenußrecht. Das Wohnungsrecht zugunsten der Beschwerdeführerin bestehe nach wie vor aufrecht. Wenn die Beschwerdeführerin die Ernstlichkeit der vereinbarten Dienstbarkeiten angezweifelt habe, so stünde dem der Beweis des Bestandes auf Grund der vorliegenden Urkunden entgegen. Eine Erklärung der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten im Jahre 1953, sich die Dienstbarkeit des Fruchtgenußrechtes und der Wohnung anlässlich der Übergabe der gegenständlichen Liegenschaft an ihre Tochter Ursula St. geborene Sch. vorzubehalten, könne nicht als Scheingeschäft oder als Scherzerklärung qualifiziert werden, noch könne es dieser Erklärung an Ernstlichkeit fehlen. Die Dienstbarkeiten seien im Grundbuch einverleibt worden, seien tatsächlich in Anspruch genommen worden und es seien auch gegen die wirtschaftlichen Folgen der

zivilrechtlichen Vereinbarung auf dem Gebiet des Abgabenrechts keine Einwendungen erfolgt. Im übrigen sei die Abfassung von Geschäften in Form eines Notariatsaktes, bei denen der Verdacht auf ein Scheingeschäft bestehe, gemäß Paragraph 34, Absatz eins, der Notariatsordnung vom 25. Juli 1871, RGBl. Nr. 75 verboten. Es könne auch nicht die Auffassung der Beschwerdeführerin geteilt werden, daß das zivilrechtliche Wohnungsrecht lediglich ein familiäres Besuchsrecht darstelle. Das Argument der Beschwerdeführerin, man käme zu diesem Ergebnis auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach Paragraph 21, BAO, sei verfehlt.

Aus § 21 Abs. 1 BAO folge nicht, daß Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, soweit sie sinnvoll, angemessen und üblich sind, abgabenrechtlich schlechthin unwirksam seien. Stimme die wirtschaftliche Realität mit dem zivilrechtlichen Vertragsinhalt überein, sei für die Anwendung des § 21 BAO im konkreten Fall kein Raum. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, daß auf die Dienstbarkeit verzichtet worden sei, werde durch die Tatsache widerlegt, daß das Wohnungsrecht - nicht das Fruchtgenußrecht - laut Grundbuchsstand noch immer aufrecht bestehe, auch wenn es unter dem Vorwand "besuchsweise" ausgeübt werde. Unter eingehender Darlegung der einschlägigen Ergebnisse des Beweisverfahrens enthält die Begründung der Berufungsentscheidung noch weitere Ausführungen darüber, aus welchen Erwägungen die Dienstbarkeit nach Meinung der belangten Behörde tatsächlich und rechtlich aufrecht bestanden habe. Aus Paragraph 21, Absatz eins, BAO folge nicht, daß Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, soweit sie sinnvoll, angemessen und üblich sind, abgabenrechtlich schlechthin unwirksam seien. Stimme die wirtschaftliche Realität mit dem zivilrechtlichen Vertragsinhalt überein, sei für die Anwendung des Paragraph 21, BAO im konkreten Fall kein Raum. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, daß auf die Dienstbarkeit verzichtet worden sei, werde durch die Tatsache widerlegt, daß das Wohnungsrecht - nicht das Fruchtgenußrecht - laut Grundbuchsstand noch immer aufrecht bestehe, auch wenn es unter dem Vorwand "besuchsweise" ausgeübt werde. Unter eingehender Darlegung der einschlägigen Ergebnisse des Beweisverfahrens enthält die Begründung der Berufungsentscheidung noch weitere Ausführungen darüber, aus welchen Erwägungen die Dienstbarkeit nach Meinung der belangten Behörde tatsächlich und rechtlich aufrecht bestanden habe.

ad III. Die Finanzlandesdirektion für Steiermark hat bezüglich der Bedeutung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz im wesentlichen folgendes ausgeführt: Das Abkommen habe den Sinn, den Steuerpflichtigen der beiden Staaten Schutz vor der Doppelbesteuerung zu gewähren, die sich bei der gleichzeitigen Anwendung der österreichischen und schweizerischen Gesetze über die ordentlichen und außerordentlichen Steuern ergeben "könnte". Das Abkommen habe den Zweck, eine Doppelbesteuerung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen von vornherein hintanzuhalten. Bei bereits vollzogener Besteuerung wäre der Art. 14 des Abkommens betreffend das Verständigungsverfahren heranzuziehen. ad römisch drei. Die Finanzlandesdirektion für Steiermark hat bezüglich der Bedeutung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz im wesentlichen folgendes ausgeführt: Das Abkommen habe den Sinn, den Steuerpflichtigen der beiden Staaten Schutz vor der Doppelbesteuerung zu gewähren, die sich bei der gleichzeitigen Anwendung der österreichischen und schweizerischen Gesetze über die ordentlichen und außerordentlichen Steuern ergeben "könnte". Das Abkommen habe den Zweck, eine Doppelbesteuerung bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen von vornherein hintanzuhalten. Bei bereits vollzogener Besteuerung wäre der Artikel 14, des Abkommens betreffend das Verständigungsverfahren heranzuziehen.

Im gegenständlichen Fall würde die Anwendung des Doppelbesteuerungsabkommens voraussetzen, daß neben der in Österreich erfolgten Abgabenvorschreibung auch auf Grund der schweizerischen Gesetze die Vorschreibung einer Erbschaftssteuer unter Zugrundelegung derselben Bemessungsgrundlage durch die schweizerischen Behörden vorgenommen worden sei oder wenigstens ins Auge gefaßt werde. Dies würde sich in den entsprechenden Maßnahmen der schweizerischen Abgabenbehörde manifestiert haben. Trotz mehrmaliger Aufforderung sei außer der Behauptung, das Doppelbesteuerungsabkommen sei im konkreten Fall anzuwenden, keinerlei Nachweis über Maßnahmen der eidgenössischen Abgabenbehörde erbracht worden. Ja es sei darüber hinaus nicht einmal die Behauptung glaubhaft gemacht worden, daß für den denselben Vorgang auch die schweizerischen Gesetze Anwendung zu finden hätten. Offensichtlich scheine der Vertreter der Beschwerdeführerin die verfehltete Vorstellung zu haben, daß das Doppelbesteuerungsabkommen dazu geeignet sei, im konkreten Fall eine Erbschaftssteuervorschreibung sowohl in Österreich als auch in der Schweiz überhaupt auszuschließen. Dieser Ansicht, die weder mit den Denkgesetzen noch mit dem gesamten Gedankengut des internationalen Steuerrechts über die Doppelbesteuerung in Einklang zu bringen sei, könne von den Abgabenbehörden nicht gefolgt werden.

Der angefochtene Bescheid habe somit bei der bestehenden Gesetzeslage unter Bedachtnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Wohnsitzbegriff von der Berufungsbehörde bestätigt werden müssen und es sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen. Der in der Eingabe vom 28. März 1975 gestellte Antrag auf Einvernahme bzw. nochmalige Einvernahme von drei Zeugen, nämlich Rechtsanwalt Dr. G., Architekt Dipl.-Ing. Roland St. und der Tochter der Beschwerdeführerin Frau Ursula St. sei nicht zielführend gewesen. Die der Behörde nach § 115 Abs. 1 BAO obliegende Ermittlungspflicht fände dort ihre Grenze, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden könnten und weitere Begehren bereits die Vermutung der Verschleppung der Entscheidung in sich trügen. So sei eine neuerliche Einvernahme von Rechtsanwalt Dr. G. nicht erforderlich gewesen, da er seinen früheren Ausführungen betreffend Begründung der Dienstbarkeiten an der Liegenschaft in G. offensichtlich nichts mehr hinzuzufügen gehabt habe. Dipl.-Ing. Roland St. habe bestätigt, daß das Haus A. Nr. 5 im Sommer 1967 fertiggestellt und ab diesem Zeitpunkt auch bewohnbar gewesen sei. Die Aussagen der Frau Ursula St. bzw. die Angaben in ihren entsprechenden Erklärungen betreffend Begründung und Löschung der Dienstbarkeiten bzw. betreffend einen allfälligen Verzicht seien von der Abgabenbehörde zweiter Instanz im wesentlichen gar nicht in Zweifel gezogen worden. Der Sachverhalt sei bereits hinreichend geklärt gewesen, sodaß auf die Einvernahme dieser Zeugen habe verzichtet werden können. Der angefochtene Bescheid habe somit bei der bestehenden Gesetzeslage unter Bedachtnahme auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Wohnsitzbegriff von der Berufungsbehörde bestätigt werden müssen und es sei die Berufung als unbegründet abzuweisen gewesen. Der in der Eingabe vom 28. März 1975 gestellte Antrag auf Einvernahme bzw. nochmalige Einvernahme von drei Zeugen, nämlich Rechtsanwalt Dr. G., Architekt Dipl.-Ing. Roland St. und der Tochter der Beschwerdeführerin Frau Ursula St. sei nicht zielführend gewesen. Die der Behörde nach Paragraph 115, Absatz eins, BAO obliegende Ermittlungspflicht fände dort ihre Grenze, wo der Abgabenbehörde weitere Nachforschungen nicht mehr zugemutet werden könnten und weitere Begehren bereits die Vermutung der Verschleppung der Entscheidung in sich trügen. So sei eine neuerliche Einvernahme von Rechtsanwalt Dr. G. nicht erforderlich gewesen, da er seinen früheren Ausführungen betreffend Begründung der Dienstbarkeiten an der Liegenschaft in G. offensichtlich nichts mehr hinzuzufügen gehabt habe. Dipl.-Ing. Roland St. habe bestätigt, daß das Haus A. Nr. 5 im Sommer 1967 fertiggestellt und ab diesem Zeitpunkt auch bewohnbar gewesen sei. Die Aussagen der Frau Ursula St. bzw. die Angaben in ihren entsprechenden Erklärungen betreffend Begründung und Löschung der Dienstbarkeiten bzw. betreffend einen allfälligen Verzicht seien von der Abgabenbehörde zweiter Instanz im wesentlichen gar nicht in Zweifel gezogen worden. Der Sachverhalt sei bereits hinreichend geklärt gewesen, sodaß auf die Einvernahme dieser Zeugin habe verzichtet werden können.

Gegen diese Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 5. Mai 1975 richtet sich die vorliegende wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten mündlichen Verhandlung nachstehendes erwogen hat:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. Gemäß § 2 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Erbanfall. Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 ErbStG entsteht bei Erwerbsvorgängen von Todes wegen, - von hier nicht in Betracht kommenden Sonderfällen abgesehen, - die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers. Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen. Gemäß Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen u.a. der Erwerb durch Erbanfall. Gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG entsteht bei Erwerbsvorgängen von Todes wegen, - von hier nicht in Betracht kommenden Sonderfällen abgesehen, - die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers.

Darüber, daß bei Beurteilung der vorliegenden Beschwerde diejenige Sach- und Rechtslage maßgebend ist, wie sie beim Tode des Erblassers Dipl.-Ing. Reinhard Sch., nämlich am 8. November 1967 bestanden hat, besteht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mit Recht keine Meinungsverschiedenheit. Hingegen bekämpft die Beschwerdeführerin auch weiterhin den Standpunkt der Abgabenverwaltung, daß im vorliegenden Fall die Steuerpflicht für den gesamten Erbfall im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 1 ErbStG gegeben sei; es liege keine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne dieser Gesetzesstelle vor, vielmehr sei die Beschwerdeführerin gemäß § 6 Abs. 1 Z. 2 ErbStG nur beschränkt steuerpflichtig. Darüber, daß bei Beurteilung der vorliegenden Beschwerde diejenige Sach- und Rechtslage maßgebend ist, wie sie beim Tode des Erblassers Dipl.-Ing. Reinhard Sch., nämlich am 8. November 1967 bestanden

hat, besteht zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mit Recht keine Meinungsverschiedenheit. Hingegen bekämpft die Beschwerdeführerin auch weiterhin den Standpunkt der Abgabenverwaltung, daß im vorliegenden Fall die Steuerpflicht für den gesamten Erbfall im Sinne des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG gegeben sei; es liege keine unbeschränkte Steuerpflicht im Sinne dieser Gesetzesstelle vor, vielmehr sei die Beschwerdeführerin gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 2, ErbStG nur beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß § 6 Abs. 1 ErbStG ist die Steuerpflicht gegeben. Gemäß Paragraph 6, Absatz eins, ErbStG 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;

2) für den Erbanfall, soweit er in inländischem land- und forstwirtschaftlichen 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.

Die Beschwerdeführerin hält an der Ansicht fest, sie sei - wenngleich österreichische Staatsangehörige - zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht keine Inländerin im Sinne des § 6 Abs. 2 ErbStG gewesen. Die Beschwerdeführerin hält an der Ansicht fest, sie sei - wenngleich österreichische Staatsangehörige - zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht keine Inländerin im Sinne des Paragraph 6, Absatz 2, ErbStG gewesen.

Nach dieser gesetzlichen Bestimmung gelten als Inländer im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes u. a.

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)

Während die Beschwerdeführerin bestreitet, in den letzten Jahren vor dem Tod des Erblassers einen Wohnsitz im Inland im Sinne des § 6 Abs. 2 Z. 1 ErbStG gehabt zu haben, ist die belangte Behörde der gegenteiligen Ansicht, weil sie auf Grund der von ihr getroffenen Sachverhaltsermittlungen zu der rechtlichen Schlußfolgerung gelangt ist, die Erbin hätte im Zeitpunkt des Todes des Erblassers einen inländischen Wohnsitz gemäß § 26 Abs. 1 BAO, und zwar in G. gehabt. Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Während die Beschwerdeführerin bestreitet, in den letzten Jahren vor dem Tod des Erblassers einen Wohnsitz im Inland im Sinne des Paragraph 6, Absatz 2, Ziffer eins, ErbStG gehabt zu haben, ist die belangte Behörde der gegenteiligen Ansicht, weil sie auf Grund der von ihr getroffenen Sachverhaltsermittlungen zu der rechtlichen Schlußfolgerung gelangt ist, die Erbin hätte im Zeitpunkt des Todes des Erblassers einen inländischen Wohnsitz gemäß Paragraph 26, Absatz eins, BAO, und zwar in G. gehabt. Gemäß Paragraph 26, Absatz eins, BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Die Beschwerdeführerin hat sich sowohl im Verfahren wie auch in ihren Beschwerdeausführungen auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, BGBl. Nr. 251/1954, insbesondere auch auf Art. 12 Abs. 1 des zitierten Abkommens bezogen. Nach Art. 12 letzter Satz des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 30. Jänner 1974 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlaß- und Erbschaftssteuern, BGBl. Nr. 63/1975, findet das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, BGBl. Nr. 251/1954, auf Nachlässe von Personen Anwendung, die vor dem 1. Jänner 1975 verstorben sind. Demnach ist im gegenständlichen Fall noch das Doppelbesteuerungsabkommen BGBl. Nr. 251/1954 heranzuziehen; die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes als lex generalis werden hiebei durch die im konkreten Fall anzuwendende zwischenstaatliche Vereinbarung überlagert. Gemäß Art. 1 Abs. 1 lit. b des letztgenannten Abkommens soll dieses den Steuerpflichtigen der beiden Staaten Schutz vor der Doppelbesteuerung gewähren, die sich aus der gleichzeitigen Anwendung der österreichischen und der schweizerischen Gesetze über die ordentlichen und außerordentlichen Steuern ergeben könnten, so bei Steuern von Erbschaften beim Ableben einer Person, die im

Zeitpunkt ihres Todes in einem der beiden Staaten ihren Wohnsitz hatte. Was Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens ist, bestimmt sich nach Art. 2 Abs. 2 und Abs. 3 im Zusammenhalt mit Art. 12 Abs. 2 des Abkommens. Gemäß Art. 11 Abs. 1 des Abkommens ist unbewegliches Vermögen (einschließlich Zubehörs sowie des einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars) der Erbschaftssteuer nur in dem Staat unterworfen, in dem sich dieses Vermögen befindet, wobei bestimmte Artikel des Schlußprotokolles betreffend Steuern vom Einkommen und vom Vermögen entsprechende Anwendung finden. Das in Betrieben von Handel, Gewerbe und Industrie jeder Art angelegte bewegliche Vermögen unterliegt gemäß Art. 11 Abs. 2 des Abkommens der Erbschaftssteuer nur in dem Staate, in dem die Unternehmung eine Betriebsstätte hat. Auch hier wird auf entsprechende Vorschriften über Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und auf die Bestimmungen des Schlußprotokolles verwiesen. Gemäß Art. 12 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens unterliegt das nicht nach Art. 11 zu behandelnde Nachlaßvermögen den Erbschaftssteuern nur in dem Staat, in dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz hatte. Das Schlußprotokoll enthält zu Art. 11 und 12 des Abkommens den sogenannten Progressionsvorbehalt, wonach das Abkommen nicht die Befugnis der beiden Staaten beschränkt, die Erbschaftssteuern auf den ihnen zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesenen Teil eines Nachlasses nach dem Satz zu berechnen, der Anwendung fände, wenn der ganze Nachlaß oder Erwerb von Todes wegen in diesem Staat der Steuer unterläge (vgl. auch § 6 Abs. 4 ErbStG). Die Beschwerdeführerin hat sich sowohl im Verfahren wie auch in ihren Beschwerdeausführungen auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, Bundesgesetzblatt Nr. 251 aus 1954,, insbesondere auch auf Artikel 12, Absatz eins, des zitierten Abkommens bezogen. Nach Artikel 12, letzter Satz des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 30. Jänner 1974 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlaß- und Erbschaftssteuern, Bundesgesetzblatt Nr. 63 aus 1975,, findet das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, Bundesgesetzblatt Nr. 251 aus 1954,, auf Nachlässe von Personen Anwendung, die vor dem 1. Jänner 1975 verstorben sind. Demnach ist im gegenständlichen Fall noch das Doppelbesteuerungsabkommen Bundesgesetzblatt Nr. 251 aus 1954, heranzuziehen; die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes als *lex generalis* werden hierbei durch die im konkreten Fall anzuwendende zwischenstaatliche Vereinbarung überlagert. Gemäß Artikel eins, Absatz eins, Litera b, des letztgenannten Abkommens soll dieses den Steuerpflichtigen der beiden Staaten Schutz vor der Doppelbesteuerung gewähren, die sich aus der gleichzeitigen Anwendung der österreichischen und der schweizerischen Gesetze über die ordentlichen und außerordentlichen Steuern ergeben könnten, so bei Steuern von Erbschaften beim Ableben einer Person, die im Zeitpunkt ihres Todes in einem der beiden Staaten ihren Wohnsitz hatte. Was Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens ist, bestimmt sich nach Artikel 2, Absatz 2 und Absatz 3, im Zusammenhalt mit Artikel 12, Absatz 2, des Abkommens. Gemäß Artikel 11, Absatz eins, des Abkommens ist unbewegliches Vermögen (einschließlich Zubehörs sowie des einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb dienenden lebenden und toten Inventars) der Erbschaftssteuer nur in dem Staat unterworfen, in dem sich dieses Vermögen befindet, wobei bestimmte Artikel des Schlußprotokolles betreffend Steuern vom Einkommen und vom Vermögen entsprechende Anwendung finden. Das in Betrieben von Handel, Gewerbe und Industrie jeder Art angelegte bewegliche Vermögen unterliegt gemäß Artikel 11, Absatz 2, des Abkommens der Erbschaftssteuer nur in dem Staate, in dem die Unternehmung eine Betriebsstätte hat. Auch hier wird auf entsprechende Vorschriften über Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und auf die Bestimmungen des Schlußprotokolles verwiesen. Gemäß Artikel 12, Absatz eins, des Doppelbesteuerungsabkommens unterliegt das nicht nach Artikel 11, zu behandelnde Nachlaßvermögen den Erbschaftssteuern nur in dem Staat, in dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz hatte. Das Schlußprotokoll enthält zu Artikel 11 und 12 des Abkommens den sogenannten Progressionsvorbehalt, wonach das Abkommen nicht die Befugnis der beiden Staaten beschränkt, die Erbschaftssteuern auf den ihnen zur ausschließlichen Besteuerung zugewiesenen Teil eines Nachlasses nach dem Satz zu berechnen, der Anwendung fände, wenn der ganze Nachlaß oder Erwerb von Todes wegen in diesem Staat der Steuer unterläge vergleiche , auch Paragraph 6, Absatz 4, ErbStG).

Die Schlußbestimmungen des genannten Abkommens treffen schließlich Anordnungen über Rechtsbehelfe und das sogenannte Verständigungsverfahren. Legt ein Steuerpflichtiger dar, daß die Maßnahmen der Steuerbehörden in den beiden Staaten für ihn die Wirkung einer Besteuerung haben, die den Grundsätzen dieses Abkommens widerspricht, so kann er dagegen beim Staate seines Wohnsitzes Einspruch erheben. Wird der Einspruch für begründet erachtet, so soll die oberste Verwaltungsbehörde dieses Staates, wenn sie auf den eigenen Steueranspruch nicht verzichten will, mit der obersten Verwaltungsbehörde des anderen Staates eine Verständigung versuchen, um in billiger Weise eine

Doppelbesteuerung zu vermeiden (Art. 14 Abs. 1 des Abkommens). Nach der Zusatzbestimmung zu Art. 14 des Abkommens ist die Einleitung des Verfahrens einerseits von der Erschöpfung des Rechtsweges durch den Steuerpflichtigen nicht abhängig und hindert andererseits den Steuerpflichtigen nicht an der Geltendmachung der gesetzlichen Rechtsmittel (Art. 14 Abs. 1 des Schlußprotokolles). Nach Abs. 2 des Zusatzes zu Art. 14 des Schlußprotokolles soll der Steuerpflichtige seinen Einspruch nach Art. 14 Abs. 1 in der Regel innerhalb Jahresfrist nach Ablauf des Kalenderjahres erheben, in dem er, sei es durch Zustellung von Steuerrechnungen (Steuerbescheiden) oder durch Eröffnung anderer amtlicher Verfügungen, Kenntnis vom Bestehen einer Doppelbesteuerung erhalten hat. Die Schlußbestimmungen des genannten Abkommens treffen schließlich Anordnungen über Rechtsbehelfe und das sogenannte Verständigungsverfahren. Legt ein Steuerpflichtiger dar, daß die Maßnahmen der Steuerbehörden in den beiden Staaten für ihn die Wirkung einer Besteuerung haben, die den Grundsätzen dieses Abkommens widerspricht, so kann er dagegen beim Staate seines Wohnsitzes Einspruch erheben. Wird der Einspruch für begründet erachtet, so soll die oberste Verwaltungsbehörde dieses Staates, wenn sie auf den eigenen Steueranspruch nicht verzichten will, mit der obersten Verwaltungsbehörde des anderen Staates eine Verständigung versuchen, um in billiger Weise eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (Artikel 14, Absatz eins, des Abkommens). Nach der Zusatzbestimmung zu Artikel 14, des Abkommens ist die Einleitung des Verfahrens einerseits von der Erschöpfung des Rechtsweges durch den Steuerpflichtigen nicht abhängig und hindert andererseits den Steuerpflichtigen nicht an der Geltendmachung der gesetzlichen Rechtsmittel (Artikel 14, Absatz eins, des Schlußprotokolles). Nach Absatz 2, des Zusatzes zu Artikel 14, des Schlußprotokolles soll der Steuerpflichtige seinen Einspruch nach Artikel 14, Absatz eins, in der Regel innerhalb Jahresfrist nach Ablauf des Kalenderjahres erheben, in dem er, sei es durch Zustellung von Steuerrechnungen (Steuerbescheiden) oder durch Eröffnung anderer amtlicher Verfügungen, Kenntnis vom Bestehen einer Doppelbesteuerung erhalten hat.

Die Beschwerde legt u.a. dar, das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz sei in seiner Anwendung unabhängig von konkreten Besteuerungsmaßnahmen. Nach Art. 1 Abs. 1 lit. b des zitierten Abkommens sei dieses Abkommen immer dann anzuwenden, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in einem der beiden Staaten seinen Wohnsitz gehabt habe. Das Gesamtvermögen unterliege nach Art. 12 Abs. 1 des zitierten Abkommens nur im Wohnsitzstaat des Erblassers der Steuer. Die Beschwerdeführerin meint, es liege ein Wohnsitz des Erblassers in der Schweiz vor und es sei dieser Sachverhalt von der belangten Behörde bisher nicht geprüft worden und es läge darin auch ein Verfahrensmangel. Schon in diesem Punkt erweist sich die gegenständliche Beschwerde als begründet. Wohl hat sich die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides mit dem vorgenannten Doppelbesteuerungsabkommen befaßt. In Verkennung der Rechtslage hat allerdings die belangte Behörde gemeint, die Heranziehung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz würde voraussetzen, daß neben der in Österreich erfolgten Abgabenvorschreibung auf Grund der schweizerischen Gesetze die Vorschreibung einer Erbschaftssteuer unter Zugrundelegung derselben Bemessungsgrundlage durch die schweizerischen Behörden erfolgt sei oder wenigstens ins Auge gefaßt werde. Dieser Rechtsansicht kann nicht zugestimmt werden. Wenn im Einleitungssatz des Art. 1 Abs. 1 des Abkommens vom "Schutz vor der Doppelbesteuerung" gesprochen wird, so kennzeichnet dies den Zweck des Abkommens, bedeutet aber nicht, daß eine stattgefundene oder bevorstehende steuerliche Maßnahme im Vertragsstaat eine Voraussetzung für die Anwendung des Abkommens bildet. Die von der staatlichen Vollziehung unmittelbar anwendbare staatsvertragliche Bestimmung des Art. 12 Abs. 1 räumt das Besteuerungsrecht hinsichtlich des nicht nach Art. 11 zu behandelnden Nachlaßvermögens dem Staat ein, in dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz gehabt hat. Die Beschwerde legt u.a. dar, das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz sei in seiner Anwendung unabhängig von konkreten Besteuerungsmaßnahmen. Nach Artikel eins, Absatz eins, Litera b, des zitierten Abkommens sei dieses Abkommen immer dann anzuwenden, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in einem der beiden Staaten seinen Wohnsitz gehabt habe. Das Gesamtvermögen unterliege nach Artikel 12, Absatz eins, des zitierten Abkommens nur im Wohnsitzstaat des Erblassers der Steuer. Die Beschwerdeführerin meint, es liege ein Wohnsitz des Erblassers in der Schweiz vor und es sei dieser Sachverhalt von der belangten Behörde bisher nicht geprüft worden und es läge darin auch ein Verfahrensmangel. Schon in diesem Punkt erweist sich die gegenständliche Beschwerde als begründet. Wohl hat sich die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides mit dem vorgenannten Doppelbesteuerungsabkommen befaßt. In Verkennung der Rechtslage hat allerdings die belangte Behörde gemeint, die Heranziehung des Doppelbesteuerungsabkommens mit der Schweiz würde voraussetzen, daß neben der in Österreich erfolgten Abgabenvorschreibung auf Grund der schweizerischen Gesetze die Vorschreibung einer

Erbschaftssteuer unter Zugrundelegung derselben Bemessungsgrundlage durch die schweizerischen Behörden erfolgt sei oder wenigstens ins Auge gefaßt werde. Dieser Rechtsansicht kann nicht zugestimmt werden. Wenn im Einleitungssatz des Artikel eins, Absatz eins, des Abkommens vom "Schutz vor der Doppelbesteuerung" gesprochen wird, so kennzeichnet dies den Zweck des Abkommens, bedeutet aber nicht, daß eine stattgefundene oder bevorstehende steuerliche Maßnahme im Vertragsstaat eine Voraussetzung für die Anwendung des Abkommens bildet. Die von der staatlichen Vollziehung unmittelbar anwendbare staatsvertragliche Bestimmung des Artikel 12, Absatz eins, räumt das Besteuerungsrecht hinsichtlich des nicht nach Artikel 11, zu behandelnden Nachlaßvermögens dem Staat ein, in dem der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz gehabt hat.

Wohl hat der Vertreter der belangten Behörde bei der mündlichen Verhandlung auf Art. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens hingewiesen, der eine Definition des Wohnsitzbegriffes enthält, die von § 26 Abs. 1 BAO abweicht. Gemäß Art. 2 Abs. 2 erster Satz und zweiter Satz des Doppelbesteuerungsabkommens - die neben anderen Bestimmungen zufolge des Art. 12 Abs. 2 des Abkommens auch auf Erbschaftssteuern anzuwenden sind - hat den Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens eine natürliche Person dort, wo sie eine ständige Wohnung hat und regelmäßig verweilt, Unter mehreren derartigen Orten gilt derjenige als Wohnsitz, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen). Wohl hat der Vertreter der belangten Behörde bei der mündlichen Verhandlung auf Artikel 2, des Doppelbesteuerungsabkommens hingewiesen, der eine Definition des Wohnsitzbegriffes enthält, die von Paragraph 26, Absatz eins, BAO abweicht. Gemäß Artikel 2, Absatz 2, erster Satz und zweiter Satz des Doppelbesteuerungsabkommens - die neben anderen Bestimmungen zufolge des Artikel 12, Absatz 2, des Abkommens auch auf Erbschaftssteuern anzuwenden sind - hat den Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens eine natürliche Person dort, wo sie eine ständige Wohnung hat und regelmäßig verweilt, Unter mehreren derartigen Orten gilt derjenige als Wohnsitz, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen bestehen (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Aus diesen Bestimmungen sei nun - so führte der Vertreter der belangten Behörde aus - der Schluß zu ziehen, daß der Erblasser Dipl.-Ing. Reinhard Sch. im Zeitpunkt seines Ablebens auf keinen Fall seinen Wohnsitz in der Schweiz gehabt habe, da der Mittelpunkt der Lebensinteressen des Erblassers in Südafrika gelegen gewesen sei.

Diesen Überlegungen der belangten Behörde vermochte sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen. Abgesehen davon, daß die Abgabenbehörden im Verfahren keine wie immer gearteten einschlägigen Feststellungen über den Wohnsitz des Erblassers getroffen haben, beruht die Auffassung der belangten Behörde auf einer verfehlten Auslegung des Art. 2 Abs. 2 zweiter Satz des Doppelbesteuerungsabkommens. Sinn des eben angeführten Teiles des Art. 2 Abs. 2 kann nur sein, unter zwei oder mehreren Wohnsitzen innerhalb der Vertragsstaaten denjenigen zu bezeichnen, dem als Mittelpunkt der Lebensinteressen rechtserhebliche Bedeutung zukommt. Eine Bedachtnahme auf Wohnsitze in Drittstaaten kommt in diesem Zusammenhang schon nach dem Sinn und Zweck des bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz nicht in Frage. Diesen Überlegungen der belangten Behörde vermochte sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen. Abgesehen davon, daß die Abgabenbehörden im Verfahren keine wie immer gearteten einschlägigen Feststellungen über den Wohnsitz des Erblassers getroffen haben, beruht die Auffassung der belangten Behörde auf einer verfehlten Auslegung des Artikel 2, Absatz 2, zweiter Satz des Doppelbesteuerungsabkommens. Sinn des eben angeführten Teiles des Artikel 2, Absatz 2, kann nur sein, unter zwei oder mehreren Wohnsitzen innerhalb der Vertragsstaaten denjenigen zu bezeichnen, dem als Mittelpunkt der Lebensinteressen rechtserhebliche Bedeutung zukommt. Eine Bedachtnahme auf Wohnsitze in Drittstaaten kommt in diesem Zusammenhang schon nach dem Sinn und Zweck des bilateralen Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Österreich und der Schweiz nicht in Frage.

Bei der gegebenen Sachlage wäre die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen, entsprechende Ermittlungen darüber zu führen, ob der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in der Schweiz einen Wohnsitz gehabt hat, und es wäre unbeschadet der der Beschwerdeführerin nach § 119 Abs. 1 BAO obliegenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Aufgabe der belangten Behörde gewesen, den abgabepflichtigen Fall zu erforschen und im Rahmen der ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten - wobei der Beschwerdeführerin eine erhöhte Mitwirkungspflicht obläge (vgl. auch Erkenntnis des Gerichtshofes vom 19. Oktober 1971, Slg. Nr. 4292/F) - von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (§ 115 Abs. 1 BAO). In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde entsprechende Feststellungen darüber unterlassen, ob Dipl.-Ing. Reinhard Sch. im Zeitpunkt seines Todes, also am 8. November 1967, seinen Wohnsitz

(vgl. Art. 2 Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens) in der Schweiz hatte. Bei der gegebenen Sachlage wäre die Abgabenbehörde verpflichtet gewesen, entsprechende Ermittlungen darüber zu führen, ob der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in der Schweiz einen Wohnsitz gehabt hat, und es wäre unbeschadet der der Beschwerdeführerin nach Paragraph 119, Absatz eins, BAO obliegenden Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Aufgabe der belangten Behörde gewesen, den abgabepflichtigen Fall zu erforschen und im Rahmen der ihr zur Verfügung stehenden Möglichkeiten - wobei der Beschwerdeführerin eine erhöhte Mitwirkungspflicht obläge - vergleiche, auch Erkenntnis des Gerichtshofes vom 19. Oktober 1971, Slg. Nr. 4292/F - von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind (Paragraph 115, Absatz eins, BAO). In Verkenntung der Rechtslage hat die belangte Behörde entsprechende Feststellungen darüber unterlassen, ob Dipl.-Ing. Reinhard Sch. im Zeitpunkt seines Todes, also am 8. November 1967, seinen Wohnsitz vergleiche, Artikel 2, Absatz 2, des Doppelbesteuerungsabkommens) in der Schweiz hatte.

Darüber hinaus hat aber die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit auch aus dem Grund belastet, weil sie aus den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die rechtliche Schlußfolgerung gezogen hat, die beschwerdeführende Erbin hätte im Zeitpunkt des Todes des Erblassers ihren Wohnsitz in Österreich gehabt.

Die Parteien meinen, es sei einzig und allein maßgebend, ob zum Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers die Beschwerdeführerin einen Wohnsitz in Österreich gehabt habe. Indes sind weder die diesbezüglichen Formulierungen der belangten Behörde noch diejenigen der Beschwerdeführerin sehr präzise. Nach den aktenmäßigen Feststellungen besaß die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Ablebens ihres Sohnes die österreichische Staatsbürgerschaft. Ob sie auch als Inländerin im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 zu gelten hatte, war demnach nach § 6 Abs. 2 Z. 1 ErbStG und nicht durch Z. 2 des zitierten Absatzes zu beurteilen. Hatte sich die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Todes ihres Sohnes bereits länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten, ohne einen Wohnsitz in Österreich zu haben, dann war auch sie - ebenso wenig wie der Erblasser - keine Inländerin im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 1 ErbStG und es war die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin zu verneinen. Sollte diese irgendwann einmal in den letzten zwei Jahren vor dem Tod des Erblassers einen Wohnsitz im Inland gehabt haben, dann war nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz - unbeschadet zwischenstaatlicher Vereinbarungen - die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben. Damit ist die weitere entscheidende Frage aufgeworfen, ob die Beschwerdeführerin innerhalb dieses zweijährigen Zeitraumes, wenn auch nur vorübergehend, eine Wohnung unter Umständen innegehabt hat, die darauf schließen lassen, daß sie die Wohnung beibehalten und benützen werde. Die Parteien meinen, es sei einzig und allein maßgebend, ob zum Zeitpunkt des Ablebens des Erblassers die Beschwerdeführerin einen Wohnsitz in Österreich gehabt habe. Indes sind weder die diesbezüglichen Formulierungen der belangten Behörde noch diejenigen der Beschwerdeführerin sehr präzise. Nach den aktenmäßigen Feststellungen besaß die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Ablebens ihres Sohnes die österreichische Staatsbürgerschaft. Ob sie auch als Inländerin im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 zu gelten hatte, war demnach nach Paragraph 6, Absatz 2, Ziffer eins, ErbStG und nicht durch Ziffer 2, des zitierten Absatzes zu beurteilen. Hatte sich die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Todes ihres Sohnes bereits länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten, ohne einen Wohnsitz in Österreich zu haben, dann war auch sie - ebenso wenig wie der Erblasser - keine Inländerin im Sinne des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG und es war die unbeschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin zu verneinen. Sollte diese irgendwann einmal in den letzten zwei Jahren vor dem Tod des Erblassers einen Wohnsitz im Inland gehabt haben, dann war nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz - unbeschadet zwischenstaatlicher Vereinbarungen - die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben. Damit ist die weitere entscheidende Frage aufgeworfen, ob die Beschwerdeführerin innerhalb dieses zweijährigen Zeitraumes, wenn auch nur vorübergehend, eine Wohnung unter Umständen innegehabt hat, die darauf schließen lassen, daß sie die Wohnung beibehalten und benützen werde.

Gewiß ist der belangten Behörde einzuräumen, daß das diesbezügliche Ermittlungsverfahren von ihr mit größter Genauigkeit geführt worden ist. Allerdings entsprechen die von der belangten Behörde aus den vorliegenden Sachverhaltsermittlungen gezogenen Folgerungen nicht dem Gesetz, insoweit die Abgabenbehörde einen inländischen Wohnsitz der Beschwerdeführerin im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO im maßgebenden Zeitraum für gegeben erachtet hat. Auch die belangte Behörde hat zutreffend erkannt, daß der Wohnsitzbegriff nach § 26 Abs. 1 BAO einen anderen Inhalt und Umfang hat als etwa der Wohnsitz im Sinne des § 66 Abs. 1 der Jurisdiktionsnorm. Ungeachtet dessen hat die belangte Behörde großes Gewicht auf die Beantwortung der Frage gelegt, ob die Beschwerdeführerin

im Zeitpunkt des Todes des Erblassers auf Grund der Dienstbarkeit des Wohnrechtes zu Lasten des B. Gütl in A. Nr. 5 Ansprüche auf eine Wohnung gehabt hat. Auch wenn die Erblasserin diesbezüglich anspruchsberechtigt gewesen ist, kann aus diesem Umstand nicht abgeleitet werden, daß sie am 8. November 1967 eine Wohnung im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO innegehabt hat, sondern höchstens, daß die Beschwerdeführerin wieder im neubauten Haus hätte wohnen können. Die belangte Behörde kommt zu der Feststellung, daß sich die Beschwerdeführerin erst nach dem Tod ihres Sohnes zu Weihnachten 1967 im Haus A. Nr. 5 in G. aufgehalten hat; um den Jahreswechsel 1965/66 hielt sich die Beschwerdeführerin nicht im gegenständlichen Haus, sondern in einem Gasthof in G. auf. Daß derjenige Raum, den die Beschwerdeführerin zu benutzen gedachte, bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, also am 8. November 1967, mit Möbeln ausgestattet gewesen ist, hat das Beweisverfahren auch bei Zugrundelegung der Feststellungen in der Begründung der angefochtenen Berufungsentscheidung nicht eindeutig ergeben. Gewiß ist der belangten Behörde einzuräumen, daß das diesbezügliche Ermittlungsverfahren von ihr mit größter Genauigkeit geführt worden ist. Allerdings entsprechen die von der belangten Behörde aus den vorliegenden Sachverhaltsermittlungen gezogenen Folgerungen nicht dem Gesetz, insoweit die Abgabenbehörde einen inländischen Wohnsitz der Beschwerdeführerin im Sinne des Paragraph 26, Absatz eins, BAO im maßgebenden Zeitraum für gegeben erachtet hat. Auch die belangte Behörde hat zutreffend erkannt, daß der Wohnsitzbegriff nach Paragraph 26, Absatz eins, BAO einen anderen Inhalt und Umfang hat als etwa der Wohnsitz im Sinne des Paragraph 66, Absatz eins, der Jurisdiktionsnorm. Ungeachtet dessen hat die belangte Behörde großes Gewicht auf die Beantwortung der Frage gelegt, ob die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Todes des Erblassers auf Grund der Dienstbarkeit des Wohnrechtes zu Lasten des B. Gütl in A. Nr. 5 Ansprüche auf eine Wohnung gehabt hat. Auch wenn die Erblasserin diesbezüglich anspruchsberechtigt gewesen ist, kann aus diesem Umstand nicht abgeleitet werden, daß sie am 8. November 1967 eine Wohnung im Sinne des Paragraph 26, Absatz eins, BAO innegehabt hat, sondern höchstens, daß die Beschwerdeführerin wieder im neubauten Haus hätte wohnen können. Die belangte Behörde kommt zu der Feststellung, daß sich die Beschwerdeführerin erst nach dem Tod ihres Sohnes zu Weihnachten 1967 im Haus A. Nr. 5 in G. aufgehalten hat; um den Jahreswechsel 1965/66 hielt sich die Beschwerdeführerin nicht im gegenständlichen Haus, sondern in einem Gasthof in G. auf. Daß derjenige Raum, den die Beschwerdeführerin zu benutzen gedachte, bereits im Zeitpunkt des Todes des Erblassers, also am 8. November 1967, mit Möbeln ausgestattet gewesen ist, hat das Beweisverfahren auch bei Zugrundelegung der Feststellungen in der Begründung der angefochtenen Berufungsentscheidung nicht eindeutig ergeben.

Wohl mag die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Todes ihres Sohnes die Absicht gehabt haben, unbeschadet der Beibehaltung ihres schweizerischen Wohnsitzes wieder in G. zu wohnen, mag sie auch in Anbetracht der Pflege ihres todkranken Sohnes und nunmehrigen Erblassers diesbezüglich nach außen erkennbare Handlungen kaum gesetzt haben. Richtig ist, daß zur Begründung eines Wohnsitzes im Sinne des § 26 Abs. 1 BAO nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 25. September 1973, ZI. 111/73) auch eine Urlaubswohnung genügt, über die der Steuerpflichtige die Verfügungsmacht hat und die von ihm regelmäßig benützt wird. Eine regelmäßige Benützung der Wohnung im Haus A. Nr. 5 in G. durch die Beschwerdeführerin in der Zeit bis zum Tode des Erblassers hat aber unbestrittenermaßen nicht stattgefunden. Die bloße, wenn auch unmittelbar vor der Verwirklichung stehende Absichte diese Wohnung regelmäßig (zu Urlaubszwecken) zu benützen, kann jedoch das vom Gesetz normierte Erfordernis der Innehabung nicht ersetzen. Wohl mag die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Todes ihres Sohnes die Absicht gehabt haben, unbeschadet der Beibehaltung ihres schweizerischen Wohnsitzes wieder in G. zu wohnen, mag sie auch in Anbetracht der Pflege ihres todkranken Sohnes und nunmehrigen Erblassers diesbezüglich nach außen erkennbare Handlungen kaum gesetzt haben. Richtig ist, daß zur Begründung eines Wohnsitzes im Sinne des Paragraph 26, Absatz eins, BAO nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vergleiche , Erkenntnis vom 25. September 1973, ZI. 111/73) auch eine Urlaubswohnung genügt, über die der Steuerpflichtige die Verfügungsmacht hat und die von ihm regelmäßig benützt wird. Eine regelmäßige Benützung der Wohnung im Haus A. Nr. 5 in G. durch die Beschwerdeführerin in der Zeit bis zum Tode des Erblassers hat aber unbestrittenermaßen nicht stattgefunden. Die bloße, wenn auch unmittelbar vor der Verwirklichung stehende Absichte diese Wohnung regelmäßig (zu Urlaubszwecken) zu benützen, kann jedoch das vom Gesetz normierte Erfordernis der Innehabung nicht ersetzen.

Der angefochtene Bescheid mußte sohin wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufgehoben werden. Der angefochtene Bescheid mußte sohin wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 aufgehoben werden.

Der Zuspruch von Aufwandsersatz an die Beschwerdeführerin gründet sich auf den § 48 Abs. 1 lit. a, b und d VwGG 1965 und auf Art. I A Z. 1 und 2 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975. Der Zuspruch von Aufwandsersatz an die Beschwerdeführerin gründet sich auf den Paragraph 48, Absatz eins, Litera a, b und d VwGG 1965 und auf Artikel römisch eins, A Ziffer eins und 2 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, Bundesgesetzblatt Nr. 4 aus 1975,.

Wien, am 17. Dezember 1975

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1975:1975001037.X00

Im RIS seit

13.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

28.01.2015

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at