

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag.Jud.Ex hinsichtlich der **Beschwerde** des Bf., Deutschland, vertreten durch Rechtsanwalt, vom 7. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, Abt. Gebühren und Verkehrsteuern, vom 30. März 2010 betreffend **Erbschaftssteuer** zu Recht

erkannt:

Die **Beschwerde** wird als unbegründet **abgewiesen**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (in der Folge auch bloß: Bf.) ist Alleinerbe seines im Mai 2008 verstorbenen Vaters. Zum Nachlass gehörte sowohl inländisches als auch ausländisches Vermögen.

Gegen den Erbschaftssteuerbescheid, mit dem das Finanzamt Klagenfurt, Abt. Gebühren und Verkehrsteuern (nunmehr zuständig: Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, im Folgenden nur: Finanzamt) Erbschaftssteuer für das im Inland gelegene Vermögen vorgeschrieben hatte, erhob der Bf. eine damals noch als Berufung bezeichnete Beschwerde. Darin wendete sich der Bf. gegen die Berechnung des Wertes des inländischen Grundvermögens.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte der Bf. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und ergänzte sein Vorbringen dahingehend, dass nach dem hier zur Anwendung gelangenden

Doppelbesteuerungsabkommen die österreichischen Sparguthaben außer Ansatz zu bleiben hätten und auch der herangezogene Steuersatz unrichtig wäre.

In einer weiteren Eingabe legte der Bf. ausführlich und überzeugend dar, dass der Erblasser im Zeitpunkt seines Ablebens in Österreich zwar ebenfalls über einen Wohnsitz verfügte, den Schwerpunkt seiner Lebensinteressen aber in Deutschland gehabt hatte. Der (österreichischen) Erbschaftsbesteuerung wäre daher ein Steuersatz von 8% zugrunde zu legen und überdies die deutsche Erbschaftssteuer in Abzug zu bringen. Der vom Finanzamt angesetzte und in der Berufung noch angefochtene Wert des Grundvermögens wurde vom Bf. nunmehr anerkannt und außer Streit gestellt.

Über die **Beschwerde** wurde vom nunmehr zuständigen Bundesfinanzgericht (im Folgenden auch nur: Finanzgericht)

erwogen:

Ausgehend vom Inhalt des vorgelegten Bemessungsaktes samt den darin einliegenden Urkunden und Schriftsätze sowie dem überzeugenden Vorbringen des Beschwerdeführers in seinen Eingaben wird seitens des Finanzgerichtes nachstehender **Sachverhalt** als erwiesen und entscheidungsrelevant

festgestellt:

Der Vater des alleinerbenden Beschwerdeführers war österreichischer Staatsbürger. Er verfügte sowohl im Inland als auch in der Bundesrepublik Deutschland über einen Wohnsitz, wobei jener in Österreich nur als Ferien- bzw. Urlaubsdomicil benutzt wurde. Seinen aus familiären, anderen sozialen und auch wirtschaftlichen Erwägungen ableitbaren Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte der Erblasser, ebenso wie der Beschwerdeführer, in Deutschland.

Das gesamte hinterlassene Vermögen bestand zum weitaus überwiegenden Anteil aus ausländischen Kapitalia (Wertpapiere, Aktien, Unternehmensbeteiligungen, Bankguthaben) sowie sonstigen beweglichen Wirtschaftsgütern. Das österreichische Vermögen setzte sich aus mehreren im Inland gelegenen, zum Teil bebauten Liegenschaften, darin befindlichem Inventar, einer mit einer der Liegenschaften zusammenhängenden und noch offenen Mietforderung sowie aus endbesteuerten Spareinlagen bei inländischen Banken zusammen. Der nunmehr unstrittige und erbschaftssteuerlich maßgebliche (Einheits-) Wert dieser Liegenschaften hatte in Summe € 212.341,56 betragen, der Wert des Inventars € 158,00, und jener der offenen Mietforderung € 3.186,00. Die Höhe der Sparguthaben belief sich auf € 37.837,04.

Die restlichen, nicht in Streit gezogenen Wertansätze werden unten im Rahmen der Berechnung dargestellt.

Der festgestellte **Sachverhalt** ist im Hinblick auf die entscheidenden Fragen, welches inländisches Vermögen in welcher Höhe und mit welchem Steuersatz zu besteuern ist und ob die ausländische Erbschaftssteuer angerechnet werden kann, **rechtlich** wie folgt zu

würdigen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in der auf den gegenständlichen Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung vor dem BGBl. I Nr. 9/2007 unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz u.a. der Erwerb von Todes wegen.

Nach § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist. Dieser Steuerpflicht "für den gesamten Erbanfall", die üblicherweise als "unbeschränkte Steuerpflicht" bezeichnet wird, unterliegt neben dem inländischen auch das ausländische Nachlassvermögen.

Als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten gemäß § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG österreichische Staatsbürger, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Da der Erblasser die österreichische Staatsbürgerschaft besaß und über einen Wohnsitz (auch) im Inland verfügte, ist daher das gesamte Nachlassvermögen grundsätzlich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Unterliegen aber Rechtsvorgänge an sich der Besteuerungshoheit zweier Staaten, so soll durch den Abschluss von Staatsverträgen in Form von Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine doppelte Besteuerung vermieden werden. Dies geschieht üblicherweise in der Form, dass nach der sogenannten Befreiungsmethode (oder auch Zuteilungsmethode) die Besteuerungsrechte für bestimmtes Nachlassvermögen den Vertragstaaten jeweils zugeteilt werden.

Im vorliegenden Fall ist für das Gebiet der Erbschaftsteuer das zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen vom 4. Oktober 1954 (DBA-BRD, oder auch nur DBA) in der auf Todesfälle, die sich nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. August 2007 ereignet haben, anwendbaren Fassung BGBl. III 2009/115 maßgebend und heranzuziehen.

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

Hatte der Erblasser zur Zeit seines Todes in beiden Vertragstaaten einen Wohnsitz, so wird gemäß Art. 5 DBA das Nachlassvermögen (Anm.: abgesehen von bestimmten Ausnahmen) nur in dem Staat besteuert, zu dem die stärksten persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers bestanden (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

Eine der oben genannten Ausnahmen betrifft unbewegliches Nachlassvermögen (einschließlich des Zubehörs), welches in einem der Vertragsstaaten liegt, und das gemäß Art. 3 Abs. 1 DBA nur in diesem Staate zu besteuern ist.

Der Erblasser hatte je einen Wohnsitz sowohl im Inland als auch in der Bundesrepublik Deutschland, der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen lag im Zeitpunkt des Ablebens in Deutschland.

Daraus ergibt sich, dass das gesamte Nachlassvermögen, ausgenommen das unbewegliche (Liegenschafts-) Vermögen, in Deutschland zu besteuern war.

Das Besteuerungsrecht Österreichs erstreckt sich sohin gemäß Art. 3 Abs. 1 DBA nur mehr auf die im Inland gelegenen Grundstücke samt Zubehör. Die letztendlich unstrittigen Wertansätze dafür belaufen sich auf insgesamt € 215.685,56.

Die Besteuerung des inländischen Sparguthabens im Betrag von € 37.837,04 in Österreich findet im DBA-BRD indes keine Deckung.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und des daraus abgeleiteten Tarifes für die Erbschaftssteuer stellt sich, ausgehend von den Ansätzen im angefochtenen Bescheid, wie folgt dar:

• Inländisches Grundvermögen, 3-facher Einheitswert, wie bisher	212.341,56
• Mietforderung, wie bisher	3.186,00
• Inventar, wie bisher	158,00
• Summe der im Inland zu steuernden Aktiva, neu	215.685,56
• abzüglich inlandsbezogene Passiva, wie bisher	- 17.962,59
• In Österreich zu steuernder Erwerb , neu	197.722,97
• In Deutschland zu steuerndes Vermögen – Aktiva wie bisher	1.413.630,68
• zuzüglich österreichische Sparguthaben, neu	+ 37.837,04
• abzüglich auslandsbezogene Passiva, wie bisher	- 163.089,49
• In Deutschland zu steuernder Erwerb , neu	1.288.378,23
• Gesamterwerb Österreich und Deutschland für Progression	1.486.101,20
• abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG	- 2.200,00
• abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. a ErbStG	- 158,00
• abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG	- 37.837,04
• Steuerbemessungsgrundlage für Progressionstarif , wie bisher	1.445.906,16
• Tarif gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG, Steuerklasse I, Erwerbe bis einschließlich € 1.460.000,00	wie bisher 12%

Dem Begehren des Beschwerdeführers, auf den Österreich zur Besteuerung verbliebenen Teil des Nachlassvermögens nur einen Steuersatz von 8% anzuwenden, musste ein Erfolg versagt bleiben, und zwar aus folgendem Grund:

Artikel 7 des DBA-BRD schließt nicht aus, dass jeder Staat die Steuer von dem ihm zur Besteuerung überlassenen Teil des Nachlassvermögens oder Erwerbs nach dem Satz erheben kann, der dem Wert des gesamten Nachlasses oder des gesamten Erwerbs entspricht (Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt). Durch diese Vertragsreglung wird somit bestimmt, dass jeder Staat die Steuer von dem ihm in diesem Abkommen überlassenen Teil des Nachlasses nach dem Satz erheben kann, der dem Wert des gesamten in- und ausländischen Erwerbs bei Nichtbestehen des Abkommen entsprechen würde. Dazu bedarf es jedoch zusätzlich einer positiven innerstaatlichen Regelung. Diese sieht § 6 ErbStG bei unbeschränkter Steuerpflicht vor (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 20. April 1989, 88/16/0045; *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 44 zu § 6). Ist nämlich im Falle des § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ein Teil des Vermögens der inländischen Besteuerung auf Grund von Staatsverträgen entzogen, so ist gemäß § 6 Abs. 4 ErbStG die Steuer nach dem Steuersatz zu erheben, der dem ganzen Erwerb entspricht.

Nur wenn in Österreich bei Vermögensübergängen von Todes wegen (...) kein Inländer im Sinne des (Anm.: ErbSt-) Gesetzes beteiligt ist und daher bloß eine beschränkte Steuerpflicht in Betracht kommt, gibt es keinen Progressionsvorbehalt (*Dorazil-Taucher*, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, MANZsche Große Gesetzausgabe, Tz 10.14 zu § 6, unter Hinweis auf das gerade oben zitierte Erkenntnis des VwGH).

Beim Erblasser war, wie bereits oben ausgeführt, infolge seiner österreichischen Staatsbürgerschaft und seines inländischen Wohnsitzes die – unbeschränkte – Steuerpflicht gegeben (§ 6 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Abs. 2 Z 1 leg. cit.). Der sohin gemäß Art. 7 DBA-BRD in Verbindung mit § 6 Abs. 4 ErbStG anzuwendende (Progressions-) Tarif beträgt daher, wie oben berechnet, 12%.

Die Erbschaftssteuer für das im Inland gelegene unbewegliche Vermögen samt Zubehör errechnet sich wie folgt:

• In Österreich zu besteuender Erwerb , wie Tabelle oben	197.722,97
• abzüglich Freibetrag § 14 Abs. 1 Z 1 ErbStG	-2.200,00
• abzüglich Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 1 lit. a ErbStG	- 158,00
• Steuerpflichtiger Inlandserwerb € 195.346,97, gerundet	195.364,00
• davon gemäß § 6 Abs. 4 iVm § 8 Abs. 1 ErbStG 12% , Steuer	23.443,68
• zuzüglich Steuer nach § 8 Abs. 4 lit. a ErbStG, 2% vom Wert der erworbenen Grundstücke im Betrag von € 212.341,56	+4.246,83
• Festzusetzende Erbschaftssteuer gesamt , wie bisher	27.690,51

Ebenfalls nicht gefolgt werden konnte dem Anbringen des Bf., die deutsche Erbschaftssteuer in Abzug zu bringen. Weder im DBA-BRD noch im ErbStG findet sich eine entsprechende Regelung, die dem Finanzgericht die vom Bf. gewünschte Vorgangsweise ermöglichen würde.

Denkbar wäre jedoch eine – antragsgebundene – Maßnahme nach Art. 8 des DBA oder nach § 48 der (österreichischen) Bundesabgabenordnung. Zu richten ist ein solches Ansuchen an die jeweils in diesen Vorschriften als zuständig angeführte oberste Finanzbehörde (*Dorazil-Taucher*, a.a.O., Tz 10.6 und insbesondere Tz 11, mit umfangreichen Ausführungen und Judikaturhinweisen; *Fellner*, a.a.O., Rzln 30 und 47ff zu § 6; VwGH vom 7. Oktober 1966, 726/66).

Abschließend wird noch bemerkt, dass die Weitergeltung des DBA-BRD auch für Todesfälle, die sich nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. August 2008 ereignet haben, nach Austausch der Ratifizierungsurkunden des Abkommens BGBl. III 2009/115 mit 28. September 2009 in Kraft getreten ist. Jedenfalls bei der Erlassung des Erbschaftssteuerbescheides vom 8. Dezember 2009 hat die deutsche Finanzbehörde nach Ansicht des Finanzgerichtes eine Besteuerung des österreichischen unbeweglichen Vermögens zu Unrecht vorgenommen.

Der Beschwerde war deshalb insgesamt gesehen ein Erfolg zu versagen. Zwar sind die inländischen Sparguthaben antragsgemäß bei der Ermittlung des Österreich zur Besteuerung verbliebenen Nettoerwerbes außer Ansatz geblieben. Damit zusammenhängend konnte aber auch der bisher gewährte Freibetrag gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG – in gleicher Höhe – nicht abgezogen werden. Die Höhe des steuerpflichtigen Erwerbes und der daraus abgeleiteten Erbschaftssteuer indes haben dadurch keine Änderung erfahren.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall hatte der Ausspruch über die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof zu erfolgen, da die Entscheidung über die Beschwerde nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt. Dies deshalb, weil hier zunächst die Frage, welchem Vertragstaat das Besteuerungsrecht in welchem Umfang zusteht, auf Ebene der Beweiswürdigung des sachverhaltsbezogenen Parteienvorbringens zu lösen war. Die Frage, welcher Steuersatz zur Anwendung zu bringen war, ist durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. April 1989, 88/16/0045, ausreichend geklärt. Möglichkeiten zur Beseitigung einer dennoch verbleibenden Doppelbelastung sind in den angeführten Normen eindeutig und

unzweifelhaft angeführt sowie etwa durch die Entscheidung des VwGH vom 7. Oktober 1966, 726/66, hinreichend bestätigt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 29. März 2018