

20. September 2010

BMF-010221/2554-IV/4/2010

EAS 3176

Wegzugsbesteuerung und DBA-Italien

Unter EAS 3163 wurde festgestellt, dass dann, wenn ein in Österreich lebender Italiener seinen Wohnsitz nach Italien verlegt, der Wertzuwachs seiner 75-prozentigen Beteiligung an einer österreichischen GmbH der Wegzugsbesteuerung nach § 31 EStG 1988 unterliegt. Artikel 13 Abs. 3 DBA-Italien steht dieser Wegzugsbesteuerung nicht im Weg, weil die anfallende Steuerschuld noch keinen grenzüberschreitenden Vorgang betrifft; sie ist in der gedanklich letzten Sekunde vor dem Wegzug nach Italien entstanden. Auch bei Inanspruchnahme des Besteuerungsaufschubes hindert Art. 13 Abs. 3 des Abkommens nicht, die Steuer bei einem nach dem Wegzug stattfindenden tatsächlichen Verkauf zu erheben.

Sollte die Beteiligung aber nach dem Zuzug nach Italien von den dort lebenden Kindern veräußert werden, sei es nach einer vorhergehenden Schenkung oder nach einem Erwerb von Todes wegen, dann wäre Italien im Recht, wenn es das österreichische Besteuerungsrecht an dem **in der Hand der Kinder** erzielten Veräußerungsgewinn bestreitet. Doch bewirkt die österreichische Steuerfestsetzung nach Beendigung des Besteuerungsaufschubes keine abkommenswidrige Besteuerung der Kinder.

Im Fall der Schenkung der Anteile an die Kinder führt die Schenkung selbst noch nicht zu einer Beendigung des Steueraufschubes. Eine Beendigung des Besteuerungsaufschubes tritt erst dann ein, wenn die Kinder die Anteile veräußern sollten (EStR 2000 Rz 6683d). In diesem Fall steht aber das DBA der Steuererhebung nicht entgegen, weil die mit der Beendigung des Besteuerungsaufschubes einzuhebende Steuerschuld nicht eine der Kinder als Geschenknehmer, sondern eine des Geschenkgebers ist, die in der juristischen Sekunde vor dem Wegzug entstanden ist und die bei ihm und nicht bei den Kindern geltend gemacht wird.

Im Fall eines Erbüberganges endet ebenfalls erst mit der Veräußerung durch die Erben der Besteuerungsaufschub in Österreich. Es ist wohl einzuräumen, dass eine Steuerpflicht der in Italien ansässigen Erben gemäß Artikel 13 Abs. 3 DBA-I in Österreich nicht geltend gemacht werden darf. Doch ist die Rechtsfolge der Beendigung des Besteuerungsaufschubes nicht

eine steuerliche Erfassung des von den Erben erzielten Veräußerungsgewinnes. Denn es wird im Fall der Beendigung des Besteuerungsaufschubes kein „Veräußerungsgewinn“ („capital gain“) der Erben, sondern ein Wertzuwachs („capital appreciation“ siehe Z 7 des OECD-Kommentars zu Art. 13 OECD-MA) aus Anlass des Ausscheidens der Beteiligung aus dem österreichischen Besteuerungssystem geltend gemacht. Der von den Erben verwirklichte Steuertatbestand (Veräußerung einer Beteiligung) wird – trotz bestehender beschränkter Steuerpflicht in Österreich – auf Grund des DBA-Italien in Österreich nicht besteuert. Besteuert wird der vom Verstorbenen aus Anlass des Wegzuges verwirklichte Steuertatbestand (Eintritt eines Umstandes, der zum Verlust des österreichischen Besteuerungsrechtes führt). Die mit diesem Steuertatbestand verknüpfte Steuerpflicht ist nicht eine der italienischen Erben, sondern eine, die im Ergebnis aufschiebend bedingt für den aus Österreich weggezogenen Steuerpflichtigen entstanden ist. Der Steuerpflichtige ist daher der Verstorbene, wobei diese Steuerpflicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die italienischen Erben übergegangen ist. Die Heranziehung der in Italien ansässigen Erben zu einer Steuerschuld, die bereits im Wegzugsjahr in den Händen des später verstorbenen Steuerpflichtigen entstanden ist, wird durch das Abkommen nicht berührt. Denn es wird keine originär von den Erben generierte Steuerschuld, sondern eine derivativ durch Gesamtrechtsnachfolge auf sie übergegangene Steuerschuld des Verstorbenen wahrgenommen.

Bundesministerium für Finanzen, 20. September 2010