

9. Dezember 2010

BMF-010221/3405-IV/4/2010

EAS 3188

Auslegung der Wegzugsbesteuerungsklausel im DBA-Schweiz

Verlegt ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger, dem 100% der Anteile an einer deutschen GmbH gehören (Anschaffungskosten 100), seinen Wohnsitz in die Schweiz, tritt damit ein Umstand ein, der bereits nach inländischem Recht (Wechsel in die beschränkte Steuerpflicht) zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich führt. Dies zieht gemäß § 31 EStG 1988 hinsichtlich der eingetretenen Wertsteigerung (Wert im Zeitpunkt des Wegzuges 150) die Steuerpflicht des Wertzuwachses (in Höhe von 50) nach sich.

Allerdings sieht Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz (in der 2006 revidierten Fassung) vor, dass eine Besteuerung ausschließlich auf Grund des Ansässigkeitswechsels nicht stattfinden darf. Diese Regelung steht aber zufolge der Erläuterungen zur Regierungsvorlage betr. die DBA-Revision der Anwendung des in Österreich im Jahr 2005 eingeführten Systems eines Besteuerungsaufschubes nicht entgegen (siehe auch EStR 2000 Rz 6678). Das Abkommen untersagt daher nicht, eine Wegzugsbesteuerung mit Besteuerungsaufschub vorzunehmen.

Das Abkommen knüpft die Steuerberechtigung Österreichs aber an die weitere Bedingung, dass die Steuererhebung nur dann (und erst dann) stattfinden darf, *„wenn diese Anteile veräußert werden oder wenn Maßnahmen dieser Person zum Verlust des Besteuerungsrechtesführen“*. Wenn und solange keine dieser Bedingungen zutrifft, darf Österreich sonach keine Besteuerung des mit 50 angenommenen Wertzuwachses vornehmen. Damit stellt sich die Frage, ob im Fall des Todes des Steuerpflichtigen in der Schweiz *„eine Maßnahme des Steuerpflichtigen“* vorliegt, die zur Steuerfestsetzung in Österreich Anlass geben kann, wenn die Beteiligung im Erbweg auf die **in Deutschland** ansässige Tochter übergeht.

In § 31 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist durch das Budgetbegleitgesetz 2007 die frühere Wendung *„Maßnahmen des Steuerpflichtigen, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes führen“* durch die Wendung *„Umstände, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes führen“* ersetzt worden. Damit sollte aber keine Rechtsänderung, sondern lediglich eine Klarstellung bewirkt werden (Erläuterungen zu Art. 3 Z 13 der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2007); es

wurde daher lediglich eine ausdrucksmäßige Verbesserung der Gesetzessprache vorgenommen ohne ihren normativen Gehalt zu verändern. Diese Interpretation wird auch bei Auslegung der in Rede stehenden Wendung in Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz zu beachten sein, da sich das im Jahr 2006 unterzeichnete Revisionsprotokoll der damals in § 31 EStG 1988 enthaltenen Gesetzessprache bedient hat.

Nach dem zuvor Gesagten ist der Tod des Steuerpflichtigen im gegebenen Zusammenhang nach dem DBA-Schweiz mit einer Veräußerung der Beteiligung insoweit gleich zu behandeln, als in beiden Fällen der Steueraufschub beendet wird und daher in beiden Fällen die Steuerfestsetzung hinsichtlich der im Wegzugsjahr entstandenen Steuerschuld vorgenommen werden muss, wenn die absolute Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist (rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a BAO). Diese Steuerschuld ist eine Steuerschuld des Verstorbenen, die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die deutsche Erbin übergeht. Ihre Geltendmachung verstößt damit nicht gegen die Bestimmungen des österreichisch-deutschen Doppelbesteuerungsabkommens (siehe EAS 3176).

Es ist wohl richtig, dass im vorliegenden Fall durch den Tod selbst kein Besteuerungsrecht an einem **„Veräußerungsgewinn“** verloren geht, weil dieses - anders als im Fall der EAS 3176, die sich mit einer Inlandsbeteiligung zu befassen hatte - infolge des Haltens einer Auslandsbeteiligung bereits im Wegzugsjahr nach inländischem Recht untergegangen ist. Es kann daher durch den Tod und den damit verbundenen Erbübergang dieses bereits im Wegzugsjahr erloschene Besteuerungsrecht nicht nochmals „verloren“ gehen. Wenn aber das DBA-Schweiz den „Verlust eines Besteuerungsrechts“ als Bedingung für eine Wegzugsbesteuerung nennt, dann erfasst diese Wendung nicht nur den Verlust des Besteuerungsrechtes an einem im Veräußerungsgewinn aufgehenden Wertzuwachs, sondern auch den Besteuerungsverlust an jenem Wertzuwachs, der den Gegenstand der Wegzugsbesteuerung bildet. Und wenn dieser Anspruch auf Erhebung der Wegzugssteuerschuld mit dem Erbübergang verloren geht, ist damit ebenfalls ein von Art. 13 Abs. 4 DBA-Schweiz normierter Tatbestand erfüllt, der den Besteuerungsaufschub nach dem DBA beendet.

Geht die Beteiligung im Todesfall auf die **in Österreich** ansässige zweite Tochter über, dann kommt es damit zu einem Wiedereintritt in das Besteuerungsrecht der Republik Österreich und es können in diesem Fall die Grundsätze der EStR 2000 Rz 6683i analog angewendet werden. In diesem Fall löst erst eine spätere tatsächliche Beteiligungsveräußerung eine Steuerpflicht aus, wobei dann die seinerzeitigen tatsächlichen Anschaffungskosten

maßgebend sind und der nachgewiesene Wertzuwachs zwischen dem Wegzug und dem Tod in der Schweiz abzugsfähig ist. Veräußert die Erbin die Beteiligung um 200 (wobei im Zeitpunkt des Wiedereintrittes in die inländische Steuerpflicht der Beteiligungswert nachweisbar von 150 auf 170 angewachsen ist), dann hat die Erbin 80 ($200 - 100 - 20$) zu versteuern.

Bundesministerium für Finanzen, 9. Dezember 2010