

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch BF Consulting Wirtschaftsprüfungs-GmbH, Mariahilfer Straße 32, 1070 Wien über die Beschwerde vom 18.10.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA für Gebühren und Verkehrsteuern vom 24.09.2010 betreffend Erbschaftssteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit EUR 63.575,14.

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

Entscheidungsgründe

Das BG Ort bestätigte am 23.08.2000 als Abhandlungsgericht in der Verlassenschaftssache nach dem am 01.02.1999 verstorbenen Erblasser, dass der erblasserische Geschäftsanteil an der Firma Werk1 GmbH, die Kommanditeinlage an der Firma 2 und die erblichen Geschäftsanteile an der Firma 3 GmbH der erblichen Tochter, Name (Beschwerdeführerin) als Vermächtnisnehmerin zufallen.

Mit vorläufigem Bescheid vom 11.07.2001 wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien Erbschaftssteuer in Höhe von EUR 60.516,34 vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde der gemeine Wert der Kommanditeinlage an der Firma 2 in Höhe von EUR 601.347,72 sowie der gemeine Wert der Geschäftsanteile an der Firma 3 GmbH iHv EUR 5.995,51 abzüglich des zustehenden Freibetrages herangezogen.

In einem an das Bundesministerium für Finanzen gerichteten Schreiben vom 6.12.2002 führte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin aus, dass zum Vermögen der Firma 2 eine Kommanditbeteiligung an der Firma xx mit Sitz in BRD gehört. Entsprechend der Bilanzbündeltheorie erfolge die Besteuerung sowohl der Einkünfte als auch des Vermögens der Personengesellschaften bei den Gesellschaftern, im Fall der FirmaBRD somit beim Gesellschafter FirmaWien bzw. im Durchgriff direkt bei den Kommanditisten von FirmaWien. Im Zuge des erbrechtlichen Übergangs der Kommanditanteile an der

FirmaWien an die Beschwerdeführerin sei naturgemäß ein entsprechender Anteil an der Beteiligung an der FirmaBRD mit übertragen worden. Gemäß Art. 4 Z 2 DBA ErbSt BRD werde das Besteuerungsrecht am deutschen Betriebsstättenvermögen der Bundesrepublik Deutschland zugeteilt. Die Beschwerdeführerin sei daher mit dem erhaltenen deutschen Betriebsstättenvermögen in Deutschland anteilig erbschaftssteuerpflichtig.

Im Zuge einer vom Finanzamt durchgeführten Prüfung sei die Meinung vertreten worden, dass für Kommanditanteile die Regelung des Art. 4 Z 2 DBA ErbSt nicht anwendbar sei und daher das deutsche Betriebsstättenvermögen anteilig in Österreich der Erbschaftssteuer unterlasse. Es wurde beantragt, die Anwendung des Art. 4 Z 2 DBA ErbSt durch eine Verwaltungsanweisung zu verfügen, dass Österreich auf Grund der Zuteilungsregeln des DBA keine Besteuerungsrechte an diesem ausländischen Betriebsstättenvermögen habe. In eventu wurde ersucht, eine auf § 48 BAO gestützte bescheidmäßige Anordnung zu verfügen, durch welche die doppelte Besteuerung des im Zuge der Erbschaften am KG-Anteil an EVVA-Wien mit übertragenen deutschen Betriebsstättenvermögens durch Ausnahme von der Besteuerung in Österreich jedenfalls beseitigt werde.

Mit weiterem vorläufigen Bescheid vom 18.05.2004 wurde die Erbschaftsteuer mit EUR 63.575,14 festgesetzt. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 8.778.131,30 wurde auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27.04.2004 verwiesen. Das anteilige Betriebsstättenvermögen im Ausmaß der KG Beteiligung an der FirmaBRD blieb bei dieser Erbschaftssteuerfestsetzung außer Ansatz.

Mit Vorhalten vom 21.12.2004, vom 14.12.2006 bzw. vom 12.12.2008 ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin um Mitteilung, ob in der Zwischenzeit deutsche Erbschaftssteuer entrichtet wurde. Mit Schreiben vom 21.09.2007 ersuchte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien das Finanzamt BRD um Bekanntgabe, ob das Recht auf Besteuerung für die Anteile an der KGBRD von der Bundesrepublik Deutschland aufgegriffen wird bzw. ob bereits Erbschaftssteuer vorgeschrieben wurde. Das Finanzamt BRD teilte am 11.12.2007 mit, dass beide Erbfälle bezüglich der Anteile an der KGBRD von den Finanzbehörden der Bundesrepublik aufgegriffen werden. Die Höhe der festzusetzenden Erbschaftssteuer sei zum derzeitigen Zeitpunkt noch nicht bekannt.

Mit endgültigem Bescheid vom 24.09.2010 wurde die Erbschaftssteuer mit EUR 96.854,57 festgesetzt. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass in das Betriebsvermögen der FirmaWien die Beteiligung an der FirmaBRD mit einzubeziehen sei. Vermögenswerte, die auf die Beteiligung der inländischen (Mutter)Personengesellschaft an ihrer deutschen (Tochter) Personengesellschaft zurückzuführen seien, würden der Erbschaftssteuer unterliegen. Unter Hinweis auf eine EAS-Auskunft des BMF vom 12.05.1993, GZ B 3370/1/1-IV/4/93 stehe das DBA mit der BRD auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer einer steuerlichen Erfassung dieser Vermögenswerte nicht entgegen. Der anteilige Wert der deutschen KG-Beteiligung des Erblassers betrage EUR 244.744,88 und sei dieser Wert in die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer mit einzubeziehen.

In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig eingebrachten Beschwerde (vormals Berufung) wurde ausgeführt, dass das Finanzamt offensichtlich die Rechtslage verkannt habe und sei dieses von einer nicht mehr gesetzeskonformen DBA-Auslegung ausgegangen. Die Beschwerdeführerin sei für das im Erbweg nach ihrem Vater erworbene deutsche Betriebsvermögen auch in Deutschland zur Erbschaftssteuer veranlagt worden. Die nochmalige Aufnahme dieses Vermögens in die österreichische Erbschaftsbesteuerung widerspreche eindeutig der Zuteilungsnorm des Art 4 DBA ErbSt BRD. Die Verteilungsnormen des DBA würden das ausschließliche Besteuerungsrecht jeweils einem der beiden Vertragsstaaten zuweisen. Es handle sich dabei um Verteilungsnormen mit abschließenden Rechtsfolgen. Die Norm beseitige durch Anordnung der Befreiung bereits die Doppelbesteuerung. Der jeweils andere Vertragsstaat dürfe daher das Vermögen auch dann nicht besteuern, wenn der berechtigte Staat von dem durch die Verteilungsnorm zugewiesenen Besteuerungsrecht keinen Gebrauch machen würde. Es bestehe kein wie immer gearteter Anknüpfungspunkt für die Besteuerung des deutschen Betriebsvermögens in Österreich. Abschließend wurde der Antrag gestellt, den vorläufigen Bescheid vom 18.05.2008 für endgültig zu erklären.

Am 21.11.2017 stellte die steuerliche Vertretung an das BMF den Antrag, beim gegenständlichen Besteuerungsverfahren einen auf § 48 BAO gestützten Bescheid zu erlassen, mit welchem das Betriebsstättenvermögen FirmaBRD ausscheide und durch welchen die doppelte Besteuerung des im Zuge der Erbschaften an KG-Anteilen FaWien mit übertragenen deutschen Betriebsstättenvermögens durch Ausnahme von der Besteuerung in Österreich beseitigt werde. Bei sämtlichen bisherigen Schenkungen von Anteilen an der FirmaWien, welche vor dem Tod der Erblasser erfolgt seien, habe Deutschland seine Besteuerungsrechte hinsichtlich des deutschen Betriebsstättenvermögens wahrgenommen und besteuert.

Mit Bescheid vom 24.05.2018 wurde der Antrag auf Beseitigung der Doppelbesteuerung gemäß 48 BAO vom Bundesministerium für Finanzen als unbegründet abgewiesen. Im vorliegenden Sachverhalt seien die für eine Anwendung von § 48 BAO notwendigen Erfordernisse u.a. nicht erfüllt, da der antragstellende Erwerb von Todes wegen zwar in Deutschland versteuert worden sei, jedoch keine tatsächliche Steuer in Deutschland angefallen sei. Somit liege keine Doppelbesteuerung vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 unterlag der Erwerb von Todes wegen vor der Aufhebung des Gesetzes durch den Verfassungsgerichtshof (BGBl. I 9/2007) bis einschließlich 31. Juli 2008 der Steuer nach diesem Bundesgesetz. Der Erblasser verstarb vor dem 1. Februar 1999 und entstand die Steuerschuld nach § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 mit diesem Zeitpunkt, weshalb auf diesen Erwerbsvorgang noch das Erbschaftssteuergesetz unverändert anzuwenden ist.

Im § 6 Abs. 1 Z 1 *ErbStG* 1955 ist normiert, dass die Steuerpflicht für den gesamten Erbanfall gegeben ist, wenn der Erblasser zur Zeit seines Todes oder der Erwerber zur Zeit des Eintrittes der Steuerpflicht ein Inländer ist. Als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten ua. österreichische Staatsbürger, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 6 Abs. 2 Z 1 leg. cit.).

Nach § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Doppelbesteuerungsabkommen werden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eines Erbanfalles bzw. eines Nachlasses mit inländischer und ausländischer Steuer abgeschlossen. Es soll vermieden werden, dass der Erwerb von Nachlassvermögen in beiden Vertragsstaaten zur Erbschaftssteuer herangezogen wird (vgl. VwGH 12.10.1989, 88/16/0050). In Doppelbesteuerungsabkommen werden keine Besteuerungspflichten, sondern lediglich Verzichte auf Besteuerungsrechte normiert (VwGH 14.3.1990, 86/13/0179). Zu beachten ist dabei, dass die Steuerpflicht an sich nach dem inländischen Steuerrecht zu beurteilen ist. Die Abkommen teilen lediglich die Besteuerungsrechte unter die Vertragsstaaten auf bzw. enthalten eine Aufteilung dahin, welcher der Staaten für die Besteuerung des Erwerbes von bestimmten Nachlassgegenständen zuständig ist.

Mit der Bundesrepublik Deutschland bestand das Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftssteuern, BGBl. 220/1955. Mit Note vom 25. September 2007 wurde dieses Abkommen von der Bundesrepublik Deutschland gekündigt und trat mit 1. Jänner 2008 außer Kraft (BGBl. III 116/2007). Damit stand das Doppelbesteuerungsabkommen zum Zeitpunkt des gegenständlichen Erwerbes in Geltung. Am 6. November 2008 wurde ein Abkommen zwischen den beiden Ländern geschlossen, wonach das Abkommen weiterhin auf Erbfälle anzuwenden ist, in denen der Erblasser nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. August 2008 verstorben ist. Das Abkommen trat mit Austausch der Ratifikationsurkunden am 28. September 2009 in Kraft (BGBl. III 115/2009).

Artikel 3 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern lautet:

- "(1) Unbewegliches Nachlassvermögen (einschließlich des Zubehörs), das in einem der Vertragsstaaten liegt, wird nur in diesem Staate besteuert.*
- (2) Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen, das in einem der Vertragsstaaten liegt, sowie Rechte, die durch Pfandrecht an einem solchen Vermögen gesichert sind oder die auf ihm lasten, werden nur in diesem Staate besteuert.*

(3) Zum unbeweglichen Vermögen gehört auch das unbewegliche Betriebsvermögen.

Artikel 4: Für Nachlassvermögen, das in einem der Vertragsstaaten dem Betrieb eines gewerblichen Unternehmens dient, gilt Folgendes:

1. Hat das Unternehmen eine Betriebsstätte nur in einem der beiden Vertragsstaaten, so wird dieses Vermögen nur in diesem Staate besteuert.

2. Hat das Unternehmen Betriebsstätten in beiden Vertragsstaaten, so wird das Vermögen in jedem der beiden Staaten insoweit besteuert, als es der in diesem Staate liegenden Betriebsstätte dient."

Auch wenn im gegenständlichen Fall die für die Anwendung von § 48 BAO notwendigen Voraussetzungen nicht erfüllt sind (der Erwerb wurde zwar in Deutschland versteuert, jedoch fiel keine Steuer an) steht fest, dass die Beseitigung der Doppelbesteuerung betreffend das deutsche Betriebsstättenvermögen (in Form einer durch eine österreichische Kommanditgesellschaft gehaltene deutsche Kommanditbeteiligung) auf Grund des DBA zu erfolgen hat. Nach der klaren Zuteilungsregel des DBA (Artikel 4) ist Betriebsstättenvermögen in jenem Land erbschaftssteuerpflichtig, in dem sich die Betriebsstätte befindet.

Die Beteiligung an gesellschaftlichen Unternehmungen mit Ausnahme einer Beteiligung in Form von Aktien, Kuxen, Anteilsscheinen und sonstigen Wertpapieren sowie mit Ausnahme von Anteilen an Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung gilt gemäß Z 7 des Schlussprotokolls zum DBA als Vermögen im Sinne von Artikel 4 des Abkommens.

Gemäß Artikel 4 Z 2 DBA Erbst mit der Bundesrepublik Deutschland wird das Besteuerungsrecht am deutschen Betriebsstättenvermögen Deutschland zugeteilt. Die Erbschaftsteuer ist daher wie im Bescheid vom 18. Mai 2004 mit EUR 63.575,14 (ohne Einbeziehung des anteiligen deutschen Betriebsvermögens) festzusetzen.

Es war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

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.

Da im Beschwerdefall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen waren, ist die Revision nicht zuzulassen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. März 2019