

GZ. RV/0009-S/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 4 am 10. März 2004 über die Berufungen des Bw., vertreten durch Zobl, Bauer & Partner Wirtschaftsprüfung GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Heinrich Schmutzhart, betreffend Schenkungssteuer 2003 nach in Salzburg-Aigen durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert:

Die Schenkungssteuer wird festgesetzt mit 28.067,99 Euro. Bisher war vorgeschrieben: 28.093,94 Euro.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Antrag vom 20.3.1998 haben die GG. beim BMfF die "Freistellung der Schenkung einer in Deutschland gelegenen Liegenschaft an ihren Sohn von der österreichischen Schenkungssteuer" beantragt.

Die Zuwendung des Kaufpreises der Liegenschaft würde mit der Auflage erfolgen, dass vom Bw. eine genau bezeichnete Liegenschaft in Deutschland angekauft wird. Da dieser Vorgang der "mittelbaren Grundstücksschenkung" sowohl in Deutschland als auch in Österreich der Schenkungssteuer unterliegen würde, wurde zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Antrag gestellt, die Schenkung von der österreichischen Besteuerung freizustellen.

Mit Bescheid vom 16.6.1998 ordnete der Bundesminister gemäß § 48 BAO an, dass die Schenkung der GG. an den Bw. in Österreich aus der Abgabepflicht (Erbschafts- und Schenkungssteuer) ausgeschieden wird. Diese Begünstigung wurde unter der Bedingung erteilt, dass der Erwerb in Deutschland einer vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung unterliegt. Der Nachweis dieser Besteuerung ist den für die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zuständigen Abgabenbehörden zu erbringen.

Dem Finanzamt wurde nachgewiesen, dass seitens der GG. am 10.7.1998 zwei Überweisungen zu DM 500.000,- und 363.496,- getätigt wurden. Ein Nachweis der vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung durch die Vorlage eines Steuerbescheides wurde nicht erbracht. Zwar wurde der Vorgang in Deutschland beim zuständigen Finanzamt angezeigt und von diesem über Anfrage des österreichischen Finanzamtes mitgeteilt, dass wenn kein Bescheid ausgestellt worden sei, der Vorgang eben unter den Freibeträgen liege und somit in Deutschland keine Schenkungssteuer anfalle.

Das Finanzamt hat am 22.9.2003 den bekämpften Bescheid erlassen und für die Zuwendung (von Bargeld für den Erwerb der Liegenschaft) Schenkungssteuer vorgeschrieben, wobei bei der GG. eine Vorschenkung aus dem Jahre 1992 (ErfNr. 300.150/92) gemäß § 11 ErbStG eingerechnet wurde.

Gegen diesen Bescheid brachte der Bw. am 9.10.2003 Berufung ein und beantragte die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Das Finanzamt wies die Berufung mit der Berufungsvorentscheidung vom 6.11.2003 ab. Am 2.12.2003 stellte der Bw. den Antrag, die Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen.

Strittig ist die Interpretation des Spruches des Bescheides gemäß § 48 BAO, wonach "**diese Begünstigung unter der Bedingung erteilt wird, dass der Erwerb in Deutschland einer vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung unterliegt.**"

Der Bw. versteht diese Bedingung in der Weise, dass der Vorgang der mittelbaren Grundstücksschenkung (ähnlich wie bei der Freistellung unter dem Vorbehalt der so genannten "Subject to tax"-Klausel in Deutschland lediglich schenkungssteuerbar sein muss.

- Konkret wäre nach Ansicht des Bw. diese Bedingung des Bescheides so zu verstehen, dass
- a) der Erwerb als solches der ausländischen Besteuerung unterliegt
 - b) ein vergleichbares Besteuerungssystem wie in Österreich besteht (Schenkungssteuergesetz) und
 - c) der Vorgang tatsächlich als unter dieses Gesetz subsumierbar eingestuft wird.

Die bescheidmäßige Vorschreibung einer Schenkungssteuer in concreto sei jedoch nicht erforderlich.

In der mündlichen Verhandlung vom 10. März 2004 hat der Bw. ergänzend vorgebracht, dass der Bescheid nach § 48 BAO ein fehlendes Doppelbesteuerungsabkommen ersetzen soll, dass die Bedingung des Bescheides im Sinne einer systematischen Interpretation nur bedeuten kann, dass die Freistellung durch Österreich auch dann greifen soll, wenn - wie im Falle einer subjekt to tax - Klausel - der Vorgang in Deutschland besteuert wird, auch wenn aufgrund von Freibeträgen in concreto keine Steuer anfällt sondern nur dem Grunde nach Steuerpflicht gegeben ist.

Weiters sei der Bescheid hinsichtlich der angefügten Bedingung unklar formuliert. Dies könne jedoch nicht zu Lasten des Bw. gehen, sondern die Unklarheit gehe zu Lasten dessen, der nicht eindeutig formuliert hat. Der Bw. fühle sich in die Irre geführt. Es sei im Bescheid nicht ausgeführt, in welchem Ausmaß in Deutschland eine Besteuerung zu erfolgen hätte, damit in Österreich die Freistellung greife.

Der Senat hat erwogen:

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.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Rechtsvoraussetzung des § 48 BAO "Abgabenhoheit mehrerer Staaten" im völkerrechtlichen Sinn zu verstehen. Es geht hiebei bloß um die völkerrechtliche Berechtigung der Staaten, Steuertatbestände zu schaffen. Es kommt sonach nicht auf die tatsächliche Besteuerung, sondern bloß auf die potentielle (virtuelle) Besteuerung an. Es geht einzig und allein darum, dass der andere Staat die völkerrechtliche Berechtigung besitzen muss, dies zu tun (vgl. VwGH vom 12.7.1990, 89/16/0069, vom 19.10.1991, 90/13/0007 und vom 21.7.1993, 91/13/0119).

Das Vorliegen einer bloß "virtuellen Doppelbesteuerung" reicht aber nicht aus, um auf der Grundlage des § 48 BAO eine Steuerentlastungsmaßnahme nach dem Ermessen (§ 20 BAO) vorzunehmen. Es muss nämlich neben der Rechtsvoraussetzung "Abgabenhoheit mehrerer Staaten" noch eine zweite Rechtsvoraussetzung erfüllt sein.

Diese ist alternativ formuliert:

- a) Es muss entweder die steuerliche Entlastungsmaßnahme "zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" erforderlich sein; oder
- b) es muss eine solche Maßnahme "zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung" erforderlich sein.

Ein "Ausgleich der in- und ausländischen Besteuerung" kann nur dann stattfinden, wenn eine ausländische Besteuerung tatsächlich erfolgt ist; denn nur dann kann begrifflich von einem "Ausgleich" hiefür bei der inländischen Besteuerung gesprochen werden. Mit anderen Worten, das Gesetz verlangt mit dieser zweiten Rechtsvoraussetzung ausdrücklich das Bestehen einer *tatsächlichen* internationalen Doppelbesteuerung; die bloße Möglichkeit, im Ausland auch in Anspruch genommen zu werden, sonach die bloße "virtuelle Doppelbesteuerung", ist hier nicht ausreichend (siehe z.B. Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, herausgegeben von Doralt u.a., Wien 1990, S. 409 f, sowie VwGH 12.7.1990, 89/16/0069, 9.10.1991, 90/13/0007).

Mit einer Anordnung im Sinn des § 48 BAO können - wie es generell im Wesen von Ermessensentscheidungen liegt - auch Auflagen und Bedingungen verbunden werden, die mit dem verfolgten Ziel vereinbar sein und dem angestrebten Zweck entsprechen müssen (vgl. VwGH 12.7.1990, 89/16/0069).

Mit dem Ausspruch über den Nachweis der Besteuerung in Deutschland hat das BMfF zum Ausdruck gebracht, dass vom Bw. das Vorliegen der Voraussetzung für die Entsteuerungsmaßnahme - nämlich wie ausgeführt das Bestehen einer tatsächlichen internationalen Doppelbesteuerung - zu einem späteren Zeitpunkt - also im Zuge der Bemessung der in Betracht kommenden Abgaben - nachgewiesen werden kann. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei Begünstigungstatbeständen - zu denen § 48 BAO zu zählen ist - die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0015). So ist dem Abgabepflichtigen in Erfüllung dieser ihm obliegenden erhöhten Mitwirkungspflicht zuzumuten, die TATSÄCHLICHE ausländische Besteuerung unter Beweis zu stellen (VwGH 12.7.1990, 89/16/0069).

Diese Prüfung, ob der Schenkungsvorgang im Ausland tatsächlich einer der österreichischen Steuer vergleichbaren Steuer unterzogen wurde, überträgt der Begünstigungsbescheid dem Finanzamt. Es ist Aufgabe des Abgabepflichtigen, die entsprechenden Nachweise über die tatsächliche Besteuerung im Ausland zu sammeln und für die Vorlage beim Finanzamt bereitzuhalten (Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, herausgegeben von Doralt u.a., Wien 1990, S. 418).

Der Bw. bzw. die GG. haben die im Bescheid des BMfF vom 18.6.1998 festgelegte Bedingung und die zusätzliche Auflage des Nachweises des Bestandes einer vergleichbaren tatsächlichen ausländischen Besteuerung nicht bekämpft.

Der Bw. vertritt nunmehr die Auffassung, dass diese Bedingung erfüllt wäre, wenn der Vorgang nach dem ausländischen Steuergesetz bloß steuerbar wäre, ohne dass konkret eine Steuer vorgeschrieben werden müsste, weil die Freibeträge nicht überschritten werden.

Für den Bereich der Anwendung des § 48 BAO widerspricht diese Auffassung jedoch - wie oben ausgeführt - der Rechtslage. Wenn der Bw. dabei darauf hinweist, dass nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland im Bereich der Einkommensteuer die Beschränkungen des inländischen Besteuerungsrechtes immer dann zur Anwendung gelangen, wenn im anderen Staat eine (bloß) potenzielle Steuerpflicht bestehe, so ist dem entgegenzuhalten, dass zwar bei Übung des im § 48 BAO der Behörde eingeräumten Ermessens eine Orientierung an den internationalen Steuervertragsgrundsätzen zulässig und unbedenklich ist, wie-

wohl es regelmäßig nicht als Gebot der Billigkeit (§ 20 BAO) erachtet werden kann, einen Zustand der "Doppel-Nichtbesteuerung" - wie vom Bw. angestrebt wird - durch eine Ausnahmeregelung nach § 48 BAO herbeizuführen.

Im Hinblick auf diese Rechtslage und den Wortlaut des Bescheides des BMF vom 16.6.1998, GZ K 441/3-IV/4/98, kann dem Begehr des Bw., die im Bescheid enthaltene Bedingung - "dass der Erwerb in Deutschland einer vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung unterliegt" - in der Richtung zu interpretieren, dass

- a) der Erwerb als solches der ausländischen Besteuerung unterliegt
- b) ein vergleichbares Besteuerungssystem wie in Österreich besteht (Schenkungssteuergesetz) und
- c) der Vorgang tatsächlich als unter dieses Gesetz subsumierbar eingestuft wird, dass nämlich eine Freistellung zum Tragen kommen sollte ohne dass eine Steuervorschreibung in Deutschland in concreto erfolgt sein müsste, nicht näher getreten werden.

Loukota führt in seinem Beitrag "Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO", in Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, herausgegeben von Doralt u.a., Wien 1990, auf Seite 410 aus, dass auch dann keine Ausnahmegenehmigung nach § 48 BAO erteilt werden kann, wenn *"eine zunächst vorgeschriebene Steuer schließlich nicht bezahlt wurde oder aus welchen Gründen auch immer rückerstattet wurde"*, weil dann schon begrifflich die Rechtsvoraussetzung des § 48 BAO "zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" nicht gegeben ist.

Wenn Loukota in einem solchen Falle die Anwendbarkeit des § 48 BAO ausschließt, muss umso mehr gelten, was in einem konkreten Bescheid als Bedingung festgelegt ist. Es ist vom Bw. der Nachweis der vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung zu erbringen und im Sinne von Loukota muss diese Steuer auch tatsächlich und endgültig bezahlt worden sein.

Im Ergebnis liefert die gewünschte Interpretation des Bescheides auf eine doppelte Nichtbesteuerung hinaus, bzw. auf eine innerstaatliche Anwendung des deutschen Schenkungssteuergesetzes - hinsichtlich des Ausmaßes der Freibeträge, was aber nicht der Zweck einer "erforderlichen" Maßnahme nach § 48 BAO "zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" sein kann.

Der "Sinn des § 48 BAO" ist zwiefelsohne darin zu sehen, eine allgemeine Möglichkeit zu eröffnen, auch ohne internationales DBA auf rein nationaler Ebene das Übel der internationalen Doppelbesteuerung zu beseitigen. Das öffentliche Interesse an der Abgabenerhebung soll

zurücktreten, wenn Steuerinländer in eine internationale Doppelbesteuerung hineingeraten und wenn die begehrte Entlastungsmaßnahme Inhalt der üblichen Staatenpraxis bei DBA ist. Bei Steuerinländern wird daher im Regelfall für Auslandsvermögen, das im Ausland bereits besteuert worden ist, positive Ermessensübung zu erwarten sein (Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in Steuern im Rechtsstaat, Festschrift für Gerold Stoll zum 65. Geburtstag, herausgegeben von Doralt u.a., Wien 1990, S. 415).

Die im Spruch des BMF-Bescheides vom 16.6.1998 enthaltene Bedingung erfordert eine tatsächliche Steuervorschreibung (und Entrichtung) und den Nachweis darüber. Einen derartigen Nachweis konnte der Bw. nicht erbringen, weshalb die österreichische Schenkungssteuer zu Recht vorgeschrieben wurde. Die in diesem Bescheid enthaltene Bedingung, dass "der Erwerb in Deutschland einer vergleichbaren tatsächlichen Besteuerung unterliegt. Der Nachweis dieser Besteuerung den für die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zuständigen Abgabenbehörden zu erbringen ist", ist weder unklar noch irreführend formuliert. Eine Interpretation im Sinne der vom Bw. angestellten Überlegungen ist daher nicht zulässig, weil sie wegen der eindeutigen und klaren Formulierung des Bescheides nicht erforderlich ist.

Das BMF hat auch in anderen Doppelbesteuerungsfällen (vgl. EAS-Auskunft BMF, GZ S 13/11-IV/4/99 vom 5.1.2000, EAS 1580) ausgeführt, dass auf die Besteuerung eines Schenkungsvorganges, **wenn dieser infolge des in Deutschland zustehenden Schenkungsfreibetrages keiner deutschen Besteuerung unterliegt**, auf die schenkungssteuerliche Erfassung in Österreich durch eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 48 BAO nicht verzichtet werden kann. Denn § 48 BAO könnte nur "**zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung**" angewendet werden. Dieses Tatbestandselement liegt aber bei Fehlen einer Besteuerung in Deutschland, **gleichgültig aus welchen Gründen**, nicht vor.

Auch Loukota führt im vorstehend zit. Aufsatz auf Seite 421 weiters aus, *dass es nicht möglich ist, außerhalb des Reziprozitätstatbestandes über das gesetzliche Erfordernis einer tatsächlichen Besteuerung im Ausland hinwegzusehen; die Anweisung des Gesetzgebers, § 48 BAO hier nur zur "Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" einzusetzen, verlangt, dass im Ausland tatsächlich eine Steuer erhoben wird, die der österreichischen Steuer so weit vergleichbar ist, dass sie nach einem Ausgleich verlangt.*

Die herrschende Lehre und Rechtsprechung in Österreich gehen davon aus, dass die Besteuerung im Ausland tatsächlich erfolgen muss (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, RZ 4 zu § 48 BAO; Jirousek, ÖStZ 1985, 45; Stoll, Bundesabgabenordnung, Seiten 510, 516; Toifl in

Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 435f; Urtz, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 370).

Im Rahmen der ersten Tatbestandsvoraussetzung des § 48 BAO "zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" kann eine Entlastungsmaßnahme nicht zur doppelten Nicht-besteuierung führen. Dies wäre nur möglich im Rahmen der zweiten Alternative des § 48 BAO zur "Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung". Auf dieses Tatbestandsmerkmal zielen aber weder der Antrag der GG. noch der Bescheid des BMF.

Auch der VwGH führt im Erkenntnis vom 29.1.1998, 95/15/0043 wörtlich aus:

"Die Zulässigkeit einer Entlastungsmaßnahme unter dem Gesichtspunkt des "Erfordernisses der Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung" wird von Lehre und Rechtsprechung bejaht, wenn "echte internationale Doppelbesteuerung" vorliegt; darunter wird die Erhebung gleicher oder gleichartiger Steuern von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum verstanden (vgl. z.B. Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, FS Stoll, 407, 410; Jirousek, unilaterale Maßnahmen zur Steuerentlastung gemäß § 48 BAO, ÖStZ 1985, 44, 45; Urtz, § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 359, jeweils mwN)."

Was die verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die Steueramnestie im Zuge der Einführung der Steuerbefreiung von Sparbuchschenkungen betrifft, so ist anzumerken, dass der vorliegende Sachverhalt gänzlich anders gelagert ist, da keine Sparbuchschenkung vorliegt, sondern die Überweisung eines Geldbetrages durch die GG. auf ein Konto des Bw. Dieser Vorgang war in Österreich zu keiner Zeit von der Schenkungssteuer befreit oder Gegenstand einer Steueramnestie.

Die Abgabenbehörde I. Instanz hat als Bemessungsgrundlage den geschenkten Geldbetrag herangezogen. In der Begründung ist ausgeführt, dass die Vorschreibung die Zuwendung von Bargeld im Jahre 1998 für den Erwerb der Liegenschaft in der BRD betrifft. Gegenstand der Zuwendung ist dabei die Liegenschaft.

Gegenstand einer nach § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG der Schenkungssteuer unterliegenden Schenkung ist diejenige Sache, die nach dem übereinstimmenden Willen der Parteien geschenkt sein soll. Bei einer Schenkung von Geld zum Erwerb einer Sache ist für die Frage des Schenkungsgegenstandes entscheidend, ob nach dem Parteiwillen der Geldbetrag oder mittelbar die

Sache, die mit dem Betrag erworben werden soll, Gegenstand der Schenkung sein sollte. Wird Geld zur Anschaffung einer bestimmten Sache geschenkt, ist im Zweifel dieser Gegenstand als geschenkt anzusehen (VwGH 1.9.1999, 98/16/0401 und 24.5.1991, 89/16/0068).

Nach den Angaben der Parteien ist eine mittelbare Grundstücksschenkung gewollt gewesen und durchgeführt worden. Gegenstand der Schenkung ist damit ein ausländischen Grundstück, das in Ermangelung eines Einheitswertes mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist. Daher ist die Abgabenbehörde zurecht vom Wert des aufgewendeten Kaufpreises (= Wert des zugewandten Bargeldbetrages) ausgegangen.

Die Abgabenbehörde hat in die Bemessungsgrundlage aber auch jene Beträge einbezogen, die als Kosten der Überweisung auf dem Konto der GG. verbucht wurden. Diese Kosten sind nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Berechnung der Schenkungssteuer:

Erwerb vom Vater:	Überweisung vom gemeinsamen Konto	Hälftebetrag
	3.524.750,00	1762375,00
	Überweisung vom eigenen Konto	2559011,84
		—————
	Gesamtzuwendung:	4321386,84
	Freibetrag	30.000,00
	Rundung	-6,84
		—————
	Bemessungsgrundlage:	4291380,00
	Steuersatz 9 Prozent	386224,20
	Steuer gerundet	386224,00
	Eurobetrag	28067,99
	bisher war vorgeschrieben:	28093,94
		—————
	Differenz	25,95

Salzburg, 26. März 2004