

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn T.K., O.L., vertreten durch E.G., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. Juli 1999 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Erbschaftssteuer wird festgesetzt mit insgesamt € 3.061,34.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Nachlass des am 22. Juli 1993 mit Hinterlassung einer letztwilligen Anordnung verstorbenen H.K. wurde mit Einantwortungsurkunde des Bezirksgerichtes Mödling vom 2. August 1994 der Witwe L.K., dem Sohn T.K., dem Berufungswerber, und der Tochter A.E. je zu einem 1/3-Anteil eingeantwortet. Der Verstorbene hatte sowohl in der Schweiz als auch in Österreich einen Wohnsitz. Da der Verstorbene zur Schweiz die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte, lag der Wohnsitz im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Schweiz in der Schweiz.

Da der Verstorbene auch in Österreich einen Wohnsitz (dieser wurde von ihm über Weihnachten und einige Wochen im Sommer auch genutzt) hatte, österreichischer Staatsbürger war, besteht nach § 6 Abs. 1 Z. 1 ErbStG in Österreich unbeschränkte Steuerpflicht. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Österreich/Schweiz bezieht sich diese Steuerpflicht auf das in Österreich gelegene unbewegliche Nachlassvermögen.

Für diesen Erbanfall wurde dem Berufungswerber vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit Bescheid vom 19. Juli 1999 die Erbschaftssteuer mit insgesamt S 119.490,-- vorgeschrieben. Der Erbschaftssteuervorschreibung liegt jener Steuersatz zu Grunde, welcher anzuwenden wäre, wenn das gesamte Vermögen zu versteuern wäre. Die Nachlassverbindlichkeiten wurden entsprechend Artikel 8 des Doppelbesteuerungsabkommens Österreich/Schweiz im Verhältnis der in Österreich der Steuer unterliegenden Teile der Nachlassaktiven zum gesamten vom Erblasser hinterlassenen Vermögen in Abzug gebracht.

In der gegen diesen Bescheid, nach Verlängerungen der Rechtsmittelfrist, am 4. Oktober 1999 eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, wenn sich die Besteuerung auf einzelne Vermögensgegenstände (§ 6 Abs. 4 ErbStG) beschränkt, sind nur die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Teile des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten abzugsfähig. Wenn nach nationalem Recht ein weitergehender Schuldenabzug zugelassen wird, erfährt dieser durch das Abkommensrecht keine Einschränkungen. Hier wären die in wirtschaftlicher Beziehung zu den inländischen Liegenschaften stehenden Schulden in der Höhe von S 2.116.462,12, und nicht die Schulden im Verhältnis der in Österreich der Steuer unterliegenden Teile der Nachlassaktiven zum gesamten vom Erblasser hinterlassenen Vermögen (laut Bescheid in der Höhe von S 1.518.624,24) in Abzug zu bringen. Weiters dürfe der Progressionsvorbehalt nach dem Doppelbesteuerungsabkommen nur von der Schweiz als Wohnsitzstaat und nicht auch von Österreich als Belegenheitsstaat (Quellenstaat) geltend gemacht werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Abzug der Verbindlichkeiten:

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. Als Inländer gelten nach Absatz 2 dieser Gesetzesstelle ua. österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben. Dass auf Grund der Staatsbürgerschaft des Erblassers und der gelegentlichen Aufenthalte des Erblassers in seinem inländischen Wohnsitz unbeschränkte Steuerpflicht gegeben ist, wird nicht bestritten.

In den Fällen, in denen ein Teil des Erwerbes auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens der inländischen Besteuerung entzogen ist, hängt die Abzugsfähigkeit der Schulden und Lasten davon ab, ob diese mit dem der inländischen Besteuerung unterliegenden Erwerbsteil in wirtschaftlicher Beziehung stehen. Nicht sämtliche Passiva laut dem eidestättigen Vermögensbekenntnis in der Höhe von S 2.116.462,12 stehen mit dem inländischen Liegenschaftsvermögen in wirtschaftlicher Beziehung. Von

diesem Betrag sind die Begräbniskosten in der Höhe von S 61.172,--, welche nicht mit dem inländischen Liegenschaftsvermögen in einer wirtschaftlichen Beziehung stehen, abzuziehen, so dass die Schulden und Lasten, welche nach § 20 Abs. 5 Satz 2 ErbStG abzugsfähig bleiben, S 2,055.290,12 betragen.

Unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich besteht. Die Steuerpflicht bezieht sich auf Grund des Doppelbesteuerungsabkommens nur auf die inländischen Liegenschaften. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem weiteren Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen eingeschränkt wird. Ein Doppelbesteuerungsabkommen vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen (vgl. VwGH 25.9.2001, 99/14/0217).

Nach innerstaatlichem Recht verbleibt ein Schuldenabzug in der Höhe von S 2,055.290,12. Der anteilige Schuldenabzug nach den Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens (Artikel 8) beträgt S 1,518.324,24. Da hier nach nationalem Recht ein weitergehender Schuldenabzug zugelassen wird, kann dieser durch das Abkommensrecht nicht eingeschränkt werden. Ob die Voraussetzungen vorliegen ist im Einzelfall zu prüfen. Im gegenständlichen Fall sind die Schulden und Lasten im Betrag von S 2,055.290,12, welche in einer wirtschaftlichen Beziehung mit dem inländischen Liegenschaftsvermögen stehen, abzuziehen.

Anwendung des Progressionsvorbehaltes:

Der Artikel 9 des zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern abgeschlossenen Abkommens lautet:

"Der Vertragsstaat, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte, nimmt das Vermögen, das nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden darf, von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei Festsetzung der Steuer für das Vermögen, für das er das Besteuerungsrecht behält, den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre."

Die Staatsverträge zur Vermeidung der Doppelbesteuerung grenzen die Besteuerungsrechte der vertragsschließenden Staaten gegeneinander ab und bestimmen, in welchem Fall der eine und in welchem Fall der andere Staat Vermögen, bei denen sich steuerliche Anknüpfungspunkte an beide Staaten ergeben, besteuern kann.

Im Artikel 9 dieses Doppelbesteuerungsabkommens behält der Wohnsitzstaat grundsätzlich sein volles innerstaatliches Besteuerungsrecht, er ist aber zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet, jenes Vermögen, das nach den einzelnen Zuteilungsregeln des Abkommens im Belegenheitsstaat (Quellenstaat) besteuert werden darf, aus der Bemessungsgrundlage, von der er tatsächlich Steuer erhebt, auszuscheiden. Der

Wohnsitzstaat bleibt jedoch berechtigt, dieses auszuscheidende Vermögen insoweit weiter als Teil des steuerpflichtigen Vermögens zu behandeln, als dies für die Besteuerung des restlichen Vermögens von Bedeutung ist (so genannter "Progressionsvorbehalt").

Wohnsitzstaat im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens ist im gegenständlichen Fall die Schweiz. Bei dieser ist nach dem Abkommen ein Teil des Vermögens von der Besteuerung ausgenommen. Im Inland wird nicht ein Vermögen von der Besteuerung ausgenommen, sondern die inländische Besteuerung beschränkt sich nach dem Doppelbesteuerungsabkommen auf bestimmte dort angeführte Vermögenswerte.

Im Abkommen wird nur dem Wohnsitzstaat das Recht auf Anwendung des Progressionsvorbehaltes eingeräumt. Ob nun auch dem Belegeneheitsstaat (Quellenstaat) ein Progressionsvorbehalt zugestanden wird, ist vielmehr im Weg der Auslegung zu ermitteln. Betrachtet man nun vor diesem Hintergrund den Wortlaut des Artikels 9 des Abkommens, der dem Wohnsitzstaat die Besteuerung nach dem gesamten Vermögen ausdrücklich gestattet und das Abkommen eine gleich lautende oder ähnliche Formulierung für den Belegeneheitsstaat (Quellenstaat) nicht enthält, wird man wohl einen Progressionsvorbehalt für den Belegeneheitsstaat (Quellenstaat) ausschließen müssen. Es würde nämlich keinen Sinn ergeben, wenn die Vertragsstaaten ausdrücklich in einem eigenen Absatz für einen Staat einen Progressionsvorbehalt vorsehen, wenn dieses Recht ohnedies jedem Staat uneingeschränkt zustehen würde.

Da keinem Normsetzer – und damit auch nicht den Verfassern des Doppelbesteuerungsabkommens – zugemutet werden kann, eine völlig sinnlose und entbehrliche Vorschrift geschaffen zu haben, kann der Vorschrift nur der Sinn beigemessen werden, dass ausschließlich der Wohnsitzstaat das Recht auf Anwendung des Progressionsvorbehaltes hat. Somit darf für die Besteuerung in Österreich nur jenes Vermögen herangezogen werden, für welches dem Belegeneheitsstaat (Quellenstaat) ein Besteuerungsrecht zugeteilt wird. Der Progressionsvorbehalt ist nicht anzuwenden.

Berechnung der Erbschaftssteuer:

Unbewegliches Vermögen in Österreich		S	4.261.200,00
Passiva, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlicher Beziehung stehen	-	S	2.055.290,12
Gerichtsgebühren	-	S	13.136,00
Inländischer Reinnachlass		S	2.192.773,88
1/3-tel davon	=	S	730.924,63
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-	S	30.000,00

Summe		S	700.924,63
-------	--	---	------------

Die Bemessungsgrundlage gerundet gemäß § 28 ErbStG beträgt S 700.920,00.

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 4 % von S 700.920,00	=	S	28.037,00
gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1 % von S 1.420.400,00	=	S	14.204,00
gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 5 % von S 2.330,00	=	- S	116,00
Erbschaftssteuer		S	42.125,00

Der Betrag von S 42.125,00 entspricht € 3.061,34.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Oktober 2004