

TE Vwgh Erkenntnis 2012/1/26 2009/16/0049

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 26.01.2012

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/06 Verkehrsteuern;
39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

BAO §192;
BAO §198;
DBAbk Schweiz 1975 ErbSt Art3 Abs2;
DBAbk Schweiz 1975 ErbSt Art4;
DBAbk Schweiz 1975 ErbSt Art5;
DBAbk Schweiz 1975 ErbSt Art6;
DBAbk Schweiz 1975 ErbSt Art7;
ErbStG §6 Abs1 Z1;
ErbStG §6 Abs2 Z1;
ErbStG;
EStG 1988;
VwRallg;
1. BAO § 192 heute
2. BAO § 192 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 198 heute
2. BAO § 198 gültig ab 19.04.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2009/16/0051 2009/16/0050

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerden 1. der B,

2. des RB, 3. der GB, alle in M, alle vertreten durch Dr. Wilhelm Schuster, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Universitätsstraße 11, gegen die Bescheide des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, jeweils vom 2. März 2009,

1. Zl. RV/3677-W/07, 2. Zl. RV/3676-W/07, 3. Zl. RV/3678-W/07, jeweils betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von jeweils EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am 23. November 1995 verstarb GB (in der Folge: Erblasser).

Auf Grund einer letztwilligen Verfügung vom 20. Oktober 1994 erhielt die erblasserische Witwe, die Drittbeschwerdeführerin, im Wesentlichen diverse Geschäftsanteile als Vermächtnis. Der übrige Nachlass wurde 1999 den erblasserischen Kindern, nämlich der Erstbeschwerdeführerin und dem Zweitbeschwerdeführer, je zur Hälfte eingewantwortet.

Mit Bescheiden des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien jeweils vom 10. Oktober 2003 (gesonderte Begründung jeweils vom 14. Oktober 2003) wurde unter Hinweis auf die Anwendung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern, BGBl. Nr. 63/1975 (in der Folge: DBA), der Erstbeschwerdeführerin sowie dem Zweitbeschwerdeführer dafür Erbschaftssteuer in Höhe von jeweils EUR 53.688,29 und der Drittbeschwerdeführerin in Höhe von EUR 234.740,09 vorgeschrieben. Mit Bescheiden des (damaligen) Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien jeweils vom 10. Oktober 2003 (gesonderte Begründung jeweils vom 14. Oktober 2003) wurde unter Hinweis auf die Anwendung des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung von Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern, Bundesgesetzblatt Nr. 63 aus 1975, (in der Folge: DBA), der Erstbeschwerdeführerin sowie dem Zweitbeschwerdeführer dafür Erbschaftssteuer in Höhe von jeweils EUR 53.688,29 und der Drittbeschwerdeführerin in Höhe von EUR 234.740,09 vorgeschrieben.

In ihren dagegen erhobenen Berufungen beantragten die Erstbeschwerdeführerin und der Zweitbeschwerdeführer eine Herabsetzung der Erbschaftssteuer auf jeweils EUR 16.548,51. Die Drittbeschwerdeführerin beantragte eine Herabsetzung der Erbschaftssteuer auf EUR 545,77 mit dem Vorbringen, die von ihr im Erwege erworbenen Anteile an der G Inc. mit Sitz in Panama sowie jene an der C AG mit Sitz in der Schweiz seien zu Unrecht besteuert worden.

Im Übrigen brachten die (durch denselben Rechtsanwalt vertretenen) beschwerdeführenden Parteien im Berufungsverfahren im Wesentlichen übereinstimmend - zusammengefasst - vor, der Erblasser sei ab 1984 in der Schweiz wohnhaft gewesen, wofür er Jahresbewilligungen zum Aufenthalt und schließlich ab August 1994 eine Niederlassungsbewilligung besessen habe. Der Erblasser habe den Großteil der Zeit in der Schweiz verbracht, um dort seinen geschäftlichen Interessen nachzugehen. Er sei dort Gesellschafter, Arbeitnehmer und später Konsulent der dort ansässigen N AG gewesen. Daneben habe der Erblasser einen Spielsalon in der Schweiz geführt. Der Großteil der Bankverbindungen und "Firmenbeteiligungen" des Erblassers habe ausländische Banken und Gesellschaften betroffen. Die Drittbeschwerdeführerin sei nach der Geburt der gemeinsamen Tochter, der Zweitbeschwerdeführerin, mit dieser nach Österreich zurückgekehrt, um bei der Kinderbetreuung auf den Verwandten- und Freundeskreis zurückgreifen zu können. Der Erblasser sei zwar Eigentümer des Bungalows in M, der der Erst- und Drittbeschwerdeführerin als Wohnsitz diene, gewesen, habe sich dort aber immer nur kurz aufgehalten. Der Erblasser habe über diese Liegenschaft wegen des der Drittbeschwerdeführerin eingeräumten Veräußerungs- und Belastungsverbotes auch nicht frei verfügen können. Beim Erblasser sei den wirtschaftlichen Beziehungen viel mehr Gewicht beizumessen als dem persönlichen Naheverhältnis zu seiner Familie. Der Zweitbeschwerdeführer habe zu dem Erblasser nach dessen Eheschließung mit der Drittbeschwerdeführerin keinen Kontakt gehabt. Die inländischen (gewerblichen) Liegenschaften habe der Erblasser an eine Gesellschaft, deren Prokuristin die Drittbeschwerdeführerin gewesen sei, verpachtet. Der Erblasser habe den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in der Schweiz gehabt. Das Motorflugzeug des Erblassers habe sich nur wegen der geringeren Flughafengebühren und wegen des schlechten gesundheitlichen

Zustandes des Erblassers in Österreich befunden. Das Finanzamt St. Johann im Pongau (als Finanzamt, in dessen Sprengel der wertvollste Teil des inländischen Vermögens gelegen gewesen sei) habe den Erblasser aus den genannten Gründen nur als beschränkt einkommensteuerpflichtig erfasst. Dies entfalte auch für die Erbschaftssteuer Bindungswirkung. Es dürfe daher nur der Erwerb des in Österreich gelegenen unbeweglichen Vermögens besteuert werden. Überdies habe das Finanzamt hinsichtlich der Erstbeschwerdeführerin und des Zweitbeschwerdeführers die Anerkennung einer näher genannten Verbindlichkeit verabsäumt.

Seitens der beschwerdeführenden Parteien wurde auch ein Schreiben eines Schweizer Treuhänders vorgelegt, in welchem dieser die engen wirtschaftlichen Beziehungen des Erblassers zum Schweizer Kanton Appenzell Innerrhoden bestätigte und ausführte, dass der Erblasser seine umfangreichen beruflichen Tätigkeiten in der Schweiz von Österreich aus nicht hätte ausüben können.

Nachdem mit Berufungsvorentscheidungen jeweils vom 2. November 2007 die Berufungen als unbegründet abgewiesen wurden, stellten die beschwerdeführenden Parteien Vorlageanträge.

Mit dem erst- und zweitangefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der Erstbeschwerdeführerin und des Zweitbeschwerdeführers jeweils teilweise Folge und setzte die Erbschaftssteuer auf jeweils EUR 45.707,43 herab, weil - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - eine näher genannte Verbindlichkeit als Nachlasspassivum bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer zu berücksichtigen sei. Mit dem drittangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Drittbeschwerdeführerin als unbegründet ab.

Zur Begründung des jeweils abweisenden Teiles der Entscheidungen führte die belangte Behörde in den drei angefochtenen Bescheiden im Wesentlichen übereinstimmend - zusammengefasst - aus, dass der Erblasser ab 1984 in der Schweiz als wohnhaft gemeldet gewesen sei, wofür er auch eine "Zehn-Jahres-Bewilligung" besessen habe. Er sei dort auch ab 1984 sozialversichert gewesen. Der Erblasser habe in der Schweiz auch einen "Führerausweis" besessen. Die von ihm benützte Wohnung habe - mangels Niederlassungsbewilligung - ein Treuhänder für ihn gekauft. Der Erblasser sei auch Eigentümer des Einfamilienhauses in M, welches seiner Frau und seiner Tochter (der Dritt- und Erstbeschwerdeführerin) als Wohnsitz gedient habe, gewesen. Dass zugunsten der Drittbeschwerdeführerin ein Veräußerungs- und Belastungsverbot bestanden habe, spreche noch nicht gegen ein Benützen dieses Hauses durch den Erblasser, zumal dieser dort auch verstorben sei.

Die beschwerdeführenden Parteien hätten keine persönlichen Beziehungen oder Lebensumstände in der Schweiz behauptet. Das Dienstverhältnis des Erblassers mit der N AG in A sei bereits einvernehmlich per 30. April 1995 beendet worden. Wie weit die weitere Anwesenheit des Erblassers in der Schweiz als deren Konsulent oder als Betreiber eines namentlich genannten Spielsalons dennoch erforderlich gewesen sei, inwieweit er diese geschäftliche Tätigkeit auch von Österreich aus habe ausüben können oder zumindest seine "Wertschriften" bei Schweizer Banken auch von Österreich aus verwalten habe können, könne nicht einwandfrei festgestellt werden. Dass der Erblasser eine "Jahresbewilligung" für die Schweiz besessen habe, besage lediglich, dass er sich dort habe legal aufhalten können, aber nicht, dass und in welchen Zeitabständen er das auch getan habe. Seine familienrechtliche Verankerung in Österreich sei jedoch zu bejahen, zumal die Drittbeschwerdeführerin selbst ausgeführt habe, sie habe nach der Geburt der Tochter nicht in der Schweiz leben wollen, um als junge Mutter auf den Freundes- und Verwandtenkreis in Österreich zurückgreifen zu können. Der Erblasser sei auch bei einer österreichischen Versicherung krankenversichert gewesen. Diese habe für ihn 1994 zwei Krankenhausaufenthalte abgerechnet. Es stehe fest, dass sich der Erblasser 1994 zur Behandlung in Österreich aufgehalten habe.

Der Erblasser habe unbestritten in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz gehabt. Dieser stelle jeweils auch eine ständige Wohnstätte dar, weil der Erblasser sowohl die Wohnung in der Schweiz als auch das Haus in M über Jahre hinweg immer wieder aufgesucht habe. Eine klare Zuordnung (offensichtlich: des Mittelpunktes des Lebensinteresses) sei aufgrund der jeweiligen beruflichen und privaten Interessen nicht exakt durchführbar. Das gleiche gelte auch für den Begriff des "gewöhnlichen Aufenthaltes". Dieser könne mangels einer detailgenauen Aufstellung der in Österreich verbrachten Zeiträume nicht zweifelsfrei bestimmt werden. Da jedoch eine Feststellung des Mittelpunktes der Lebensinteressen und des gewöhnlichen Aufenthaltes nicht gelinge, sei nach dem DBA der Wohnsitz in dem Vertragsstaat gelegen, dessen Staatsangehörigkeit der Verstorbene besessen habe. Dies sei Österreich gewesen.

Die von den beschwerdeführenden Parteien geltend gemachte einkommensteuerrechtliche Behandlung des Erblassers entfalte hinsichtlich der erbschaftsteuerlichen Behandlung der gegenständlichen Erwerbe von Todes wegen keine Bindungswirkung.

Eine Anrechnung der vom Kanton Appenzell erhobenen Erbschaftsteuer nach § 6 Abs. 3 erster Satz ErbStG sei nicht möglich, wenn Spezialbestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens zum Zuge kämen. Ein Antrag nach § 6 Abs. 3 zweiter Satz ErbStG sei beim Bundesministerium für Finanzen nicht gestellt worden. Eine Anrechnung der vom Kanton Appenzell erhobenen Erbschaftsteuer nach Paragraph 6, Absatz 3, erster Satz ErbStG sei nicht möglich, wenn Spezialbestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens zum Zuge kämen. Ein Antrag nach Paragraph 6, Absatz 3, zweiter Satz ErbStG sei beim Bundesministerium für Finanzen nicht gestellt worden.

Hinsichtlich der Berufung der Drittbeschwerdeführerin wurde im drittangefochtenen Bescheid überdies ausgeführt, dass nur die Anteile an der G Inc. mit Sitz in Panama (mit einem Wert von rund S 24 Mio), nicht jedoch die Anteile an der Schweizer C AG in Ansatz gebracht worden seien.

Gegen diese Bescheide richten sich die an den Verfassungsgerichtshof erhobenen Beschwerden, deren Behandlung von diesem mit Beschluss vom 21. September 2009, B 468/09, 475/09 und 478/09, abgelehnt wurde.

In ihren auch vor dem Verwaltungsgerichtshof erhobenen (und im Wesentlichen gleichlautenden) Beschwerden machen die beschwerdeführenden Parteien Rechtswidrigkeit des Inhalts und Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sie erachten sich übereinstimmend in ihrem Recht darauf verletzt, dass ihnen "keine Erbschaftssteuer vorgeschrieben wird, wenn die Voraussetzungen mangels Steuerpflicht im Inland nicht vorliegen".

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete Gegenschriften, in denen sie jeweils die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbunden und darüber erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) idF vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., VfSlg. 18.093, unterlag der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Gesetz. Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u.a., VfSlg. 18.093, unterlag der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Gesetz.

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. Nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer eins, 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.

In allen anderen Fällen ist die Steuerpflicht auf bestimmte Vermögen beschränkt (§ 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG). In allen anderen Fällen ist die Steuerpflicht auf bestimmte Vermögen beschränkt (Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 2, ErbStG).

Als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten nach § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG u.a. österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben. Als Inländer im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten nach Paragraph 6, Absatz 2, Ziffer eins, ErbStG u.a. österreichische Staatsbürger, es sei denn, dass sie sich länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben, ohne einen Wohnsitz im Inland zu haben.

Soweit die Steuerpflicht im Ausland befindliche Grundstücke, Sachen, Forderungen gegen ausländische Schuldner oder Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist, betrifft, ist nach § 6 Abs. 3 ErbStG auf Antrag die von dem ausländischen Staate aus Anlass des Erbfalles erhobene Steuer bei Berechnung der Erbschaftssteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Inwieweit statt dessen bei Gewährung der Gegenseitigkeit eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer erfolgt, bestimmt das Bundesministerium für Finanzen. Soweit die Steuerpflicht im Ausland befindliche Grundstücke, Sachen, Forderungen gegen ausländische Schuldner oder Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist, betrifft, ist nach Paragraph 6, Absatz 3, ErbStG auf Antrag die von dem ausländischen Staate aus Anlass des Erbfalles erhobene Steuer

bei Berechnung der Erbschaftssteuer als Nachlassverbindlichkeit abzuziehen. Inwieweit statt dessen bei Gewährung der Gegenseitigkeit eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer erfolgt, bestimmt das Bundesministerium für Finanzen.

Ist im Falle des § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ein Teil des Vermögens der inländischen Besteuerung auf Grund von Staatsverträgen entzogen, so ist gem. § 6 Abs. 4 ErbStG die Steuer nach dem Steuersatze zu erheben, der dem ganzen Erwerb entspricht. Ist im Falle des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG ein Teil des Vermögens der inländischen Besteuerung auf Grund von Staatsverträgen entzogen, so ist gem. Paragraph 6, Absatz 4, ErbStG die Steuer nach dem Steuersatze zu erheben, der dem ganzen Erwerb entspricht.

Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern (in der Folge: DBA), BGBl. Nr. 63/1975, gilt nach seinem Art. 1 für Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatten. Das Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern (in der Folge: DBA), Bundesgesetzblatt Nr. 63 aus 1975,, gilt nach seinem Artikel eins, für Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatten.

Dieses Abkommen gilt nach Art. 2 Abs. 1 DBA ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung für Nachlass- und Erbschaftsteuern, die für Rechnung eines der beiden Vertragsstaaten, der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden. Dieses Abkommen gilt nach Artikel 2, Absatz eins, DBA ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung für Nachlass- und Erbschaftsteuern, die für Rechnung eines der beiden Vertragsstaaten, der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.

Ob ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, bestimmt sich bei Anwendung dieses Abkommens gem. Art. 3 Abs. 1 DBA nach dem Recht dieses Staates. Ob ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, bestimmt sich bei Anwendung dieses Abkommens gem. Artikel 3, Absatz eins, DBA nach dem Recht dieses Staates.

Hatte nach Art. 3 Abs. 1 ein Erblasser in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so gilt nach Art. 3 Abs. 2 DBA Folgendes: Hatte nach Artikel 3, Absatz eins, ein Erblasser in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so gilt nach Artikel 3, Absatz 2, DBA Folgendes:

a) Der Wohnsitz des Erblassers gilt als in dem Vertragsstaat gelegen, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügte. Verfügte er in beiden Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).

b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Vertragsstaat der Erblasser den Mittelpunkt der Lebensinteressen hatte, oder verfügte er in keinem der Vertragsstaaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, in dem er seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.

c) Hatte der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Vertragsstaaten oder in keinem der Vertragsstaaten, so gilt sein Wohnsitz als in dem Vertragsstaat gelegen, dessen Staatsangehörigkeit er besaß.

Unbewegliches Vermögen darf nach Art. 4 Abs. 1 DBA in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt, wobei sich nach Abs. 2 der Ausdruck "unbewegliches Vermögen" nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt, bestimmt. Unbewegliches Vermögen darf nach Artikel 4, Absatz eins, DBA in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt, wobei sich nach Absatz 2, der Ausdruck "unbewegliches Vermögen" nach dem Recht des Vertragsstaates, in dem das Vermögen liegt, bestimmt.

Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt - ausgenommen das nach den Artikeln 4 und 6 zu behandelnde Vermögen -, darf gem. Art. 5 Abs. 1 DBA in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Dies gilt auch für eine Beteiligung an einer Personengesellschaft. Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens darstellt - ausgenommen das nach den Artikeln 4 und 6 zu behandelnde Vermögen -, darf gem. Artikel 5, Absatz eins, DBA in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich die Betriebsstätte befindet. Dies gilt auch für eine Beteiligung an einer Personengesellschaft.

Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr und Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dient, dürfen nach Art. 6 DBA in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet. Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr und Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe und Luftfahrzeuge dient, dürfen nach Artikel 6, DBA in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

Das nicht nach den Artikeln 4, 5 und 6 zu behandelnde Vermögen darf gem. Art. 7 nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte. Das nicht nach den Artikeln 4, 5 und 6 zu behandelnde Vermögen darf gem. Artikel 7, nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte.

Der Vertragsstaat, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte, nimmt gem. Art. 9 DBA das Vermögen, das nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden darf, von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der 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. Der Vertragsstaat, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte, nimmt gem. Artikel 9, DBA das Vermögen, das nach diesem Abkommen im anderen Vertragsstaat besteuert werden darf, von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der 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.

Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat nach § 26 Abs. 1 BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften hat nach Paragraph 26, Absatz eins, BAO jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, daß er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Die beschwerdeführenden Parteien behaupten nicht, dass sie nicht Inländer iSd § 6 Abs. 2 Z 1 ErbStG wären. Die sich daraus nach § 6 Abs. 1 Z 1 ErbStG ergebende Steuerpflicht der beschwerdeführenden Parteien für den gesamten Erbanfall wird aber durch das DBA begrenzt, wobei das Ausmaß dieser Begrenzung davon abhängig ist, ob der Erblasser seinen Wohnsitz iSd Art. 3 Abs. 2 DBA in der Schweiz oder in Österreich hatte. Im ersten Fall wäre nur das in Österreich gelegene Vermögen nach Art. 4 (unbewegliches Vermögen), Art. 5 (Betriebsvermögen) und Art. 6 DBA (See- und Luftfahrzeuge) in Österreich der Erbschaftsteuer zu unterziehen. Im zweiten Fall stünde nach Art. 7 DBA Österreich das Besteuerungsrecht auf den gesamten Erbanfall, mit Ausnahme der in der Schweiz gelegenen Vermögen nach Art. 4 bis 6 DBA zu. Die beschwerdeführenden Parteien wenden sich gegen die Auffassung der belangten Behörde, wonach der Erblasser einen Wohnsitz iSd Art. 3 Abs. 2 DBA in Österreich hatte. Die beschwerdeführenden Parteien behaupten nicht, dass sie nicht Inländer iSd Paragraph 6, Absatz 2, Ziffer eins, ErbStG wären. Die sich daraus nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG ergebende Steuerpflicht der beschwerdeführenden Parteien für den gesamten Erbanfall wird aber durch das DBA begrenzt, wobei das Ausmaß dieser Begrenzung davon abhängig ist, ob der Erblasser seinen Wohnsitz iSd Artikel 3, Absatz 2, DBA in der Schweiz oder in Österreich hatte. Im ersten Fall wäre nur das in Österreich gelegene Vermögen nach Artikel 4, (unbewegliches Vermögen), Artikel 5, (Betriebsvermögen) und Artikel 6, DBA (See- und Luftfahrzeuge) in Österreich der Erbschaftsteuer zu unterziehen. Im zweiten Fall stünde nach Artikel 7, DBA Österreich das Besteuerungsrecht auf den gesamten Erbanfall, mit Ausnahme der in der Schweiz gelegenen Vermögen nach Artikel 4, bis 6 DBA zu. Die beschwerdeführenden Parteien wenden sich gegen die Auffassung der belangten Behörde, wonach der Erblasser einen Wohnsitz iSd Artikel 3, Absatz 2, DBA in Österreich hatte.

Im Hinblick auf das inländische unbewegliche Vermögen (Betriebsvermögen), welches die erst- und zweitbeschwerdeführende Partei von Todes wegen erworben haben, ergibt sich aber, dass nach Art. 4 DBA (Art. 5 DBA) das Besteuerungsrecht jedenfalls Österreich zukommt. Damit wurden aber die Erstbeschwerdeführerin und der Zweitbeschwerdeführer durch den erst- und zweitangefochtenen Bescheid nicht in dem von ihnen jeweils geltend gemachten Recht, dass ihnen "keine Erbschaftssteuer vorgeschrieben wird", verletzt. Im Hinblick auf das inländische unbewegliche Vermögen (Betriebsvermögen), welches die erst- und zweitbeschwerdeführende Partei von Todes wegen erworben haben, ergibt sich aber, dass nach Artikel 4, DBA (Artikel 5, DBA) das Besteuerungsrecht jedenfalls Österreich zukommt. Damit wurden aber die Erstbeschwerdeführerin und der Zweitbeschwerdeführer durch den erst-

und zweitangefochtenen Bescheid nicht in dem von ihnen jeweils geltend gemachten Recht, dass ihnen "keine Erbschaftssteuer vorgeschrieben wird", verletzt.

Eine solche Rechtsverletzung wäre hingegen bei der Drittbeschwerdeführerin insofern möglich, als bei Zutreffen des Vorbringens der beschwerdeführenden Parteien hinsichtlich des Schweizer Wohnsitzes des Erblassers iSd Art. 3 Abs. 2 DBA bei dieser mangels steuerbaren Vermögens iSd Art. 4 bis 7 DBA keine Erbschaftssteuer anfele, weil sich aus den Feststellungen der belangten Behörde nicht ergibt, dass das Vermächtnis der Drittbeschwerdeführerin auch Anteile an inländischen Gesellschaften umfasst hätte. Eine solche Rechtsverletzung wäre hingegen bei der Drittbeschwerdeführerin insofern möglich, als bei Zutreffen des Vorbringens der beschwerdeführenden Parteien hinsichtlich des Schweizer Wohnsitzes des Erblassers iSd Artikel 3, Absatz 2, DBA bei dieser mangels steuerbaren Vermögens iSd Artikel 4, bis 7 DBA keine Erbschaftssteuer anfele, weil sich aus den Feststellungen der belangten Behörde nicht ergibt, dass das Vermächtnis der Drittbeschwerdeführerin auch Anteile an inländischen Gesellschaften umfasst hätte.

Es ist daher zu prüfen, ob die inländische Abgabenbehörde zu Recht von einem Wohnsitz iSd Art. 3 Abs. 2 DBA in Österreich ausgegangen ist, was von der Drittbeschwerdeführerin ausdrücklich bestritten wird. Es ist daher zu prüfen, ob die inländische Abgabenbehörde zu Recht von einem Wohnsitz iSd Artikel 3, Absatz 2, DBA in Österreich ausgegangen ist, was von der Drittbeschwerdeführerin ausdrücklich bestritten wird.

Die belangte Behörde hat zur Bestimmung des Wohnsitzes iSd Art. 3 Abs. 2 DBA umfangreiche Feststellungen zu den Lebensumständen des Erblassers getroffen. Daraus hat sie den Schluss gezogen, dass der Erblasser zur Zeit seines Ablebens einen Wohnsitz iSd § 26 BAO sowie eine ständige Wohnstätte sowohl in der Schweiz als auch in Österreich gehabt hat. Aufgrund der persönlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse sei eine Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht möglich. Das gelte auch für den gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers, sodass nur mehr die österreichische Staatsbürgerschaft des Erblassers als entscheidendes Kriterium verbleibe. Die belangte Behörde hat zur Bestimmung des Wohnsitzes iSd Artikel 3, Absatz 2, DBA umfangreiche Feststellungen zu den Lebensumständen des Erblassers getroffen. Daraus hat sie den Schluss gezogen, dass der Erblasser zur Zeit seines Ablebens einen Wohnsitz iSd Paragraph 26, BAO sowie eine ständige Wohnstätte sowohl in der Schweiz als auch in Österreich gehabt hat. Aufgrund der persönlichen wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse sei eine Bestimmung des Mittelpunkts der Lebensinteressen nicht möglich. Das gelte auch für den gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers, sodass nur mehr die österreichische Staatsbürgerschaft des Erblassers als entscheidendes Kriterium verbleibe.

Dem tritt die Drittbeschwerdeführerin lediglich mit dem Vorbringen entgegen, aus dem Akteninhalt ergäbe sich "klar", dass "der Verstorbene seinen Wohnsitz (bzw. jedenfalls den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen) in der Schweiz" gehabt habe, sodass für das Kriterium der Staatsangehörigkeit kein Anwendungsbereich mehr bestanden habe. Die belangte Behörde hätte vielmehr die Prüfung nach Art. 3 Abs. 2 DBA bei dessen lit. a beenden müssen. Dem tritt die Drittbeschwerdeführerin lediglich mit dem Vorbringen entgegen, aus dem Akteninhalt ergäbe sich "klar", dass "der Verstorbene seinen Wohnsitz (bzw. jedenfalls den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen) in der Schweiz" gehabt habe, sodass für das Kriterium der Staatsangehörigkeit kein Anwendungsbereich mehr bestanden habe. Die belangte Behörde hätte vielmehr die Prüfung nach Artikel 3, Absatz 2, DBA bei dessen Litera a, beenden müssen.

Die Beschwerde unterlässt es damit aber, konkrete Umstände zu benennen, welche die belangte Behörde in ihrer Entscheidung nicht berücksichtigt hätte oder aus welchen konkreten Umständen die belangte Behörde andere Schlüsse hätte ziehen sollen. Dass Feststellungen unrichtig gewesen oder unterblieben seien, behauptet die Beschwerde ebenfalls nicht. Es wird zwar als Verfahrensfehler gerügt, die Drittbeschwerdeführerin sei nicht persönlich als Partei vernommen worden, um "persönliche Dinge - die sich in Schriftsätzen naturgemäß nicht abschließend und vor allem nicht 'atmosphärisch' kommunizieren" ließen, "in ihrer Gesamtheit" darstellen und "die besondere Beschaffenheit der Ehe mit dem Verstorbenen schildern" zu können, die dazu geführt habe, "dass der Verstorbene auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit, die für ihn absolute Priorität hatte, seinen Wohnsitz und Lebensmittelpunkt in der Schweiz hatte", obwohl seine Ehefrau und die gemeinsame Tochter in Österreich gelebt hätten. Damit wird aber nicht aufgezeigt, welche konkreten entscheidungsrelevanten Feststellungen aufgrund der unterlassenen Einvernahme der Drittbeschwerdeführerin unterblieben wären.

Die belangte Behörde hat beispielsweise (von der Beschwerde unwidersprochen) festgestellt, dass der Erblasser bereits ein halbes Jahr vor seinem Ableben sein Dienstverhältnis in der Schweiz beendet hatte, sodass davon

ausgegangen werden kann, dass der wirtschaftlichen Beziehung zu diesem Staat nicht mehr dieselbe Bedeutung beizumessen ist, wie die Jahre zuvor, zumal der Erblasser auch weiterhin Einkünfte aus Einkunftsquellen in Österreich (etwa aus Vermietung und Verpachtung) bezog. Dazu kommt, dass auch dem Vorbringen der beschwerdeführenden Parteien keine Anhaltspunkte für das Vorliegen persönlicher Beziehungen des Erblassers in der Schweiz zu entnehmen sind. Auch der Umstand, dass der Erblasser sich 1994 in Österreich medizinischen Behandlungen unterzogen hat und letztlich am gemeinsamen Wohnsitz mit seiner Ehefrau und seiner Tochter verstorben ist, legt nahe, zumindest im Jahr vor seinem Ableben den persönlichen Beziehungen des Erblassers in Österreich eine nicht unwesentliche Bedeutung beizumessen, selbst wenn sie Jahre davor nicht in dem üblichen Ausmaß bestanden hätten. Damit kann aber der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie für diese Zeit nicht jedenfalls von einem in der Schweiz gelegenen Mittelpunkt der Lebensinteressen des Erblassers ausgegangen ist.

Da die beschwerdeführenden Parteien es unterlassen haben, zeitliche Angaben zu den Aufenthalten des Erblassers in den Vertragsstaaten des DBA zu erstatten, kann es - mangels anderer Anhaltspunkte - auch nicht als unschlüssig erachtet werden, wenn die belangte Behörde nicht einen gewöhnlichen Aufenthalt des Erblassers in der Schweiz angenommen, sondern die inländische Staatsbürgerschaft als entscheidendes Kriterium herangezogen hat.

Die Beschwerde vermag sich auch nicht mit Erfolg auf eine Bindungswirkung von Bescheiden des Finanzamtes St. Johann im Pongau im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung des Erblassers berufen. Die Frage, ob der Erblasser im Inland einen Wohnsitz hatte, stellte für das Finanzamt St. Johann im Pongau ebenso eine Vorfrage dar wie für das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien und für die belangte Behörde. Da diese Frage keine Hauptfrage iSd § 116 Abs. 1 BAO war, über welche abzusprechen das erstgenannte Finanzamt zuständig gewesen wäre, war dessen Beurteilung, wonach der Erblasser keinen Wohnsitz im Inland gehabt habe, für das gegenständliche Erbschaftssteuerverfahren nicht präjudiziell. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd § 192 BAO zukommt, keine Wirkung zu erzeugen vermögen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden zu eigen ist. Aus diesem Grunde besteht auch sonst keine Wechselwirkung zwischen Einkommen- und Erbschaftssteuerbescheiden (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 28. März 1979, 635/77, und vom 1. September 1999, 98/16/0400). Die Beschwerde vermag sich auch nicht mit Erfolg auf eine Bindungswirkung von Bescheiden des Finanzamtes St. Johann im Pongau im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung des Erblassers berufen. Die Frage, ob der Erblasser im Inland einen Wohnsitz hatte, stellte für das Finanzamt St. Johann im Pongau ebenso eine Vorfrage dar wie für das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien und für die belangte Behörde. Da diese Frage keine Hauptfrage iSd Paragraph 116, Absatz eins, BAO war, über welche abzusprechen das erstgenannte Finanzamt zuständig gewesen wäre, war dessen Beurteilung, wonach der Erblasser keinen Wohnsitz im Inland gehabt habe, für das gegenständliche Erbschaftssteuerverfahren nicht präjudiziell. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass Abgabenbescheide oder Bescheide, denen keine Bindungswirkung iSd Paragraph 192, BAO zukommt, keine Wirkung zu erzeugen vermögen, die der entspricht, wie sie Feststellungsbescheiden zu eigen ist. Aus diesem Grunde besteht auch sonst keine Wechselwirkung zwischen Einkommen- und Erbschaftssteuerbescheiden vergleiche , beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 28. März 1979, 635/77, und vom 1. September 1999, 98/16/0400).

Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass die beschwerdeführenden Parteien durch die angefochtenen Bescheide in ihren Rechten weder wegen der geltend gemachten noch wegen einer vom Verwaltungsgerichtshof aus eigenem aufzugreifenden Rechtswidrigkeit verletzt worden sind.

Die Beschwerden waren infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerden waren infolgedessen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 26. Jänner 2012

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2009160049.X00

Im RIS seit

05.03.2012

Zuletzt aktualisiert am

01.06.2012

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at